

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - MESTRADO
CONVÊNIO UFSC-UNIPLAC/UNIDAVI

**“OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE À PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO
SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA”**

Mestranda: Edileusa Köhler Teixeira
Orientador: Prof. Dr. UBALDO CESAR BALTHAZAR

Florianópolis (SC), março de 2002.

**“OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE À PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO
SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA”**

Edileusa Köhler Teixeira


OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE À PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA

Dissertação de Mestrado aprovada como requisito para a obtenção do título de Mestre, pelo Curso de Pós-Graduação e Direito da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, pela banca examinadora formada pelos professores:


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Orientador


Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi
Membro

Profª. Dra. Betina T. Grupenmacher
Membro


Profª. Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira
Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito

Florianópolis, maio de 2002.

“Para Jair, meu companheiro de todos os momentos,
e minhas filhas Caroline e Gabriele, razão maior da minha existência,
pelas infindáveis horas de estudo roubadas do seu convívio.”

AGRADECIMENTOS

Em especial ao Professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, depositário de amplíssimo conhecimento na área, pelo apoio e incentivo, sem os quais tal intento não lograria êxito.

Aos colegas da Turma Especial de Mestrado, nomeadamente Jaime João Pasqualini, Jaime Leite e Jorge Roberto Krieger, pela troca de experiências e conhecimento no decorrer do curso.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a consecução desta dissertação.

SUMÁRIO

RESUMO.....	vii
ABSTRACT.....	viii
CAPÍTULO I – OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	3
1.1. Conceito, natureza jurídica e importância dos princípios.....	3
1.1.1. Conceito.....	3
1.1.2. Natureza jurídica.....	4
1.1.3. Importância.....	7
1.2. Os princípios constitucionais gerais.....	8
1.3. Os princípios constitucionais de Direito Tributário.....	9
1.3.1. Princípio da Legalidade Tributária.....	10
1.3.2. Princípio da Isonomia Tributária.....	12
1.3.3. Princípio da irretroatividade da lei tributária.....	12
1.3.4. Princípio da anterioridade.....	13
1.3.5. Princípio da Proibição de tributo com efeito de confisco.....	15
1.3.6. Princípio da capacidade contributiva.....	16
1.3.7. Princípio da restrição da base de cálculo das taxas.....	17
1.3.8. Princípio da liberdade ou da ilimitabilidade de tráfego de pessoas e bens.....	18
1.3.9. Princípio da Uniformidade da Tributação.....	19
1.3.10. Princípio da vedação da tributação da renda das obrigações da dívida pública	
E dos agentes públicos.....	20
1.3.11. Princípio da vedação de concessão de isenção de tributo alheio.....	21
1.3.12. Princípio da isonomia de bens ou serviços em razão da procedência ou destino	
CAPÍTULO II – O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.....	23
2.1. Evolução histórica da noção de igualdade.....	23
2.2. Igualdade jurídica.....	29
2.3. O princípio da igualdade no Direito Tributário.....	36
CAPÍTULO III – PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	40
3.1. Noções gerais.....	40
3.2. Destinatários do princípio da capacidade contributiva.....	49
3.3. Eficácia do princípio da capacidade contributiva.....	51
CAPÍTULO IV – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	54
4.1. Regime jurídico do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.....	54
4.2. Progressividade e capacidade contributiva.....	62
4.3. Progressividade na atual ordem jurídica brasileira.....	65
4.4. Conclusão.....	69
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	72
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	77

Esta dissertação refere-se aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva frente à progressividade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, tal imposto, de competência da União, a exemplo das demais espécies tributárias, deve obediência aos princípios proclamados pela Constituição Federal (CF). Especialmente em relação ao imposto de renda, são aplicados os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Isso porque os princípios, entendidos como máximas essenciais que externam as ideologias da ordem jurídica, figuram como normas detentoras da mais forte cogência e normatividade. Revelam sua importância, principalmente, por conferir caráter de sistema à Constituição, configurando, portanto, o seu descumprimento, na mais grave das violações às normas jurídicas. Especificamente em relação ao imposto de renda, tem-se a imposição Constitucional dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, sendo o primeiro a busca da minimização das diferenças pela aplicação, a todos, da igualdade de oportunidades. Já a capacidade contributiva consiste na graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. A progressividade das alíquotas é o meio pelo qual se exterioriza o princípio da capacidade contributiva. Entretanto, na atual ordem jurídica do imposto sobre a renda da pessoa física, foram estabelecidas apenas duas alíquotas, quais sejam, 15% (quinze por cento) e 27,5% (vinte e sete e meio por cento), o que resulta na não aplicabilidade prática de tais princípios a esta espécie tributária. Por isso, conclui-se que a legislação ordinária que regula o imposto sobre a renda da pessoa física é inconstitucional, porque não atende aos princípios citados, cuja observância é obrigatória tanto pelo legislador quanto pelo intérprete da lei.

This Dissertation refers to the Constitucional principles of isonomy and contributive capacity opposite the progress of the taxes over the individual income. This tax under the state's competence, like other tribute areas, should follow the patterns imposed by the Federal Constitution (FC). Especially in relation to income tax, we apply the principles of isonomy and contributive capacity. That happens because these principles - understood as tokens which express the ideologies of the justice order, figure as norms of strong cogency and normativity. Their importance is revealed mainly for giving system character to the Constitution, configuring - therefore- its unfulfillment as the strogest violation to juridic norms. Specifically in relation to income tax there is the Constitution' s imposition of the principles of isonomy and contributive capacity, the first one being a quest for the minmization of the diferences by giving everyone the same opportunities. The contributive capacity, on the other hand, consists on the graduation of taxes according to the economic capacity of the tax payer. The progress of the taxes is a means through which the principle of the contributive capacity expresses itself. By the present juridic order of the individual income tax , though, two percentages have been established : 15% (fifteen per cent) and 27,5 % (twenty-seven and a half per cent), which proves the incapacity to apply such principles to this tributary area. In conclusion, the ordinary tributation which regulates individual income is unconstitutional because it doesn't follow the principles mentioned, something obligatory by both the legislator and the interpreter of the law.

INTRODUÇÃO

A instituição do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), conforme estabelece a Constituição Federal (CF) de 1988, é de competência da União, cuja disciplina infraconstitucional está disposta no Código Tributário Nacional (CTN) e na Lei nº. 7.713/88 e posteriores alterações.

A esta espécie tributária aplicam-se, além dos princípios constitucionais gerais, os específicos à matéria tributária denominados princípio da isonomia e princípio da capacidade contributiva, com intuito da consecução da Justiça Social, ou seja, para que se concretizem os ideais do Estado proclamados pela Carta Magna.

As alíquotas incidentes sobre o imposto em estudo consistiam, nos termos da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos percentuais de 15% (quinze por cento) e 25% (vinte e cinco por cento). Com a edição da Lei nº 9.887, de 07 de dezembro de 1999, esta última teve um acréscimo de 10% (dez por cento), totalizando, atualmente, a percentagem de 27,5% (vinte e sete e meio por cento).

Diante desta problemática, a presente dissertação “Os princípios Constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva frente à progressividade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física” tem por objetivo investigar se há, efetivamente, progressividade no referido imposto, pela existência de apenas duas alíquotas incidentes a este tributo, além da verificação, por consequência, do desrespeito aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Para atingir tais objetivos, por intermédio do método de abordagem indutivo, divide-se, o presente estudo, em quatro capítulos.

O Primeiro denominado “Os princípios constitucionais”, tem por finalidade apresentar uma noção geral dos princípios constitucionais e sua supremacia na ordem jurídica. Assim, no âmbito do direito tributário, a Constituição Federal apresenta os seguintes princípios: da legalidade tributária; da isonomia tributária; da anterioridade; da proibição de tributo com efeito de confisco; da capacidade contributiva; da restrição da base de cálculo das taxas; da liberdade ou da ilimitabilidade de tráfego de pessoas e bens; da uniformidade da

tributação; da vedação de concessão de isenção de tributo alheio; da isonomia de bens ou serviços em razão da procedência ou destino.

Já o segundo e terceiro capítulos, intitulados “O princípio Constitucional da isonomia tributária” e “O princípio Constitucional da capacidade contributiva”, respectivamente, demonstram o entendimento doutrinário acerca das referidas normas imperativas.

Configura a obediência ao princípio da isonomia, num primeiro momento, o reconhecimento das diferenças, ou seja, de que não existe igualdade absoluta entre as pessoas, e, posteriormente, pela busca da igualdade de oportunidades, por intermédio de critérios que não resultem em mais desigualdades.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, em relação aos impostos pessoais, como é o caso do IRPF, é de obediência obrigatória tanto pelo legislador ordinário, quanto pelo intérprete da lei, isso por imposição Constitucional, a qual estabelece, em seu art. 145, § 1º, que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Por fim, ao derradeiro capítulo, “O Imposto de Renda da Pessoa Física e a capacidade contributiva”, compete, com base nos estudos dos capítulos anteriores, demonstrar a inexistência de um verdadeiro sistema de progressividade aplicável a esse tributo em nosso País, já que a instituição de duas alíquotas apenas não é o suficiente para se determinar a capacidade contributiva.

Nas considerações finais, far-se-á breve resenha do tema investigado, para destacar os resultados decorrentes da pesquisa.

CAPÍTULO I - OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

1.1. Conceito, natureza jurídica e importância dos princípios

1.1.1. Conceito

Em sentido vulgar, o termo princípio quer dizer início, origem de alguma coisa. No campo científico, porém, ensina RUY SAMUEL ESPÍNDOLA¹ que, qualquer que seja “o campo do saber que se tenha em mente, designa a estruturação de um sistema de idéias, pensamentos ou normas por uma idéia mestra, por um pensamento chave, por uma baliza normativa, donde todas as demais idéias, pensamentos ou normas derivam, se reconduzem e/ou se subordinam”.

Para a Ciência do Direito, os princípios constitucionais podem ser entendidos como máximas essenciais, enunciados lógicos que externam as ideologias e aspirações fundamentais da ordem jurídica, de grande generalidade e posição de proeminência no sistema.

Em razão disso, são tomados como um conjunto de regras estabelecidas para, além de informar, compreender toda a ação jurídica, precedendo, inclusive, ao ordenamento jurídico positivado, já que serve de fundamento para ele.

Segundo CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO², em definição clássica, princípio:

“(...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro

¹ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais : elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada**. 1ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. P. 47.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993. P. 450.

alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.”

Assim, os princípios gerais de direito devem ser encarados como de importância ainda maior do que uma norma ou regra jurídica, pois equivalem aos “*pontos básicos, que servem de ponto de partida ou de elementos vitais do próprio Direito. Indicam o alicerce do Direito*”.³ Neste sentido, podem compreender “*todo axioma jurídico derivado da cultura jurídica universal*”⁴, mesmo que não estejam inscritos na lei, já que quanto mais abstrato e genérico, maior o seu raio de atuação e maior a força que assume.

CÁRMEM ROCHA⁵ traz interessante conceito de princípios constitucionais, senão vejamos:

“Os princípios constitucionais são os conteúdos primários diretores do sistema jurídico-normativo fundamental de um Estado. Dotados de originalidade e superioridade material sobre todos os conteúdos que formam o ordenamento constitucional, os valores firmados pela sociedade são transformados pelo Direito em princípios. Adotados pelo constituinte, sedimentam-se nas normas, tornando-se, então, pilares que informam e conformam o Direito que rege as relações jurídicas no Estado.”

1.1.2. Natureza jurídica

A moderna constitucionalística abandonou a tradicional divisão entre normas e princípios para adotar outra, que distingue regras e princípios como espécies de normas.

³ DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 2ª ed, vol. III. Rio de Janeiro, Forense, 1967. P. 1220.

⁴ *Idem ibidem*.

⁵ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. P. 25.

Diante de grande polêmica formada entre os doutrinadores, PAULO BONAVIDES⁶ alerta que, *“tendo ocorrido já tanto aquela maturidade do processo histórico como a sua evolução terminal, faz-se, agora, de todo o ponto possível asseverar, a exemplo de Esser, Alexy, Dworkin e Crisafulli, que os princípios são normas e as normas compreendem igualmente os princípios e as regras”*.

Assim, *“Atualmente, entende-se que os princípios estão inclusos tanto no conceito de lei quanto no de princípios gerais do direito, divisando-se, nessa forma, princípios jurídicos expressos e princípios jurídicos implícitos na ordem jurídica respectivamente”*.⁷

O fato de se entender um princípio como norma é de fundamental relevância, pois disso decorre a noção de que possuem normatividade, isto é, cogência, força normativa.

CANOTILHO enumera uma série de critérios sugeridos pela doutrina para distinguir regras de princípios:

- a) O grau de abstração, segundo o qual os princípios têm grau de abstração mais elevado que as regras;
- b) o grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto, pois enquanto os princípios precisam de uma espécie de mediador para ser aplicáveis, como o legislador ou o juiz, as regras têm aplicação direta;
- c) o caráter de fundamentalidade dos princípios no sistema das fontes de direito;
- d) a proximidade da idéia de direito, já que as regras podem ter um conteúdo simplesmente funcional;
- e) a natureza normogenética, posto que os princípios são vistos como o fundamento das regras, constituem, por assim dizer, a base das regras jurídicas.⁸

Prossegue o jurista português afirmando que o que sobreleva é a distinção qualitativa entre ambas as normas. De fato, aponta as seguintes diferenças qualitativas:

“(1) – os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização,

⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. P.243.

⁷ ESPÍNDOLA, Rui Samuel. *Op. cit.*, p. 28.

⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1992. P. 172.

compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionamentos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: applicable in all-or-nothing fashion); a convivência dos princípios é o conflitual (Zagzeelsky); a convivência de regras é nómica. Os princípios coexistem; as regras antinómicas excluem-se;

(2) – conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de optimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à “lógica do tudo ou nada”), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflituantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos.

(3) - em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objecto de ponderação, de harmonização, pois eles contêm apenas “exigências” ou “standards” que, em “primeira linha” (prima facie), devem ser realizados; as regras contêm “fixações normativas” definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias.

(4) – os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são corretas devem ser alteradas).”⁹

Deste modo, inseridos na Constituição, figuram como normas detentoras da mais forte cogência e normatividade, não se admitindo mais aquela velha noção de que configurariam simples instrumentos de interpretação e integração.

⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 173.

1.1.3. Importância

Uma das funções mais importantes atribuídas aos princípios constitucionais é a de conferir caráter de sistema à Constituição. De fato, sem eles a Constituição se pareceria mais com um amontoado de normas que só teriam em comum o fato de estarem juntas no mesmo diploma jurídico, do que com um todo sistemático e congruente.

CELSO RIBEIRO BASTOS¹⁰, em comentários ao Sistema Constitucional Tributário, afirma:

"Dá-se o nome de sistema tributário ao conjunto de normas agrupadas pelo sistema de tributo. Dentro do sistema jurídico global (conjunto de todas as normas jurídicas), deverei isolar aquelas que tratam de tributo. Se desejar trabalhar com o sistema constitucional tributário, terei de isolar dentro da constituição (que também é um sistema) as regras atinentes aos tributos."

A Constituição da República Federativa do Brasil trata do sistema tributário nacional, formalmente, nos seus artigos 145 a 162.¹¹

À vista do exposto, verificamos que o descumprimento de um princípio constitucional constitui-se na mais grave das violações às normas jurídicas, haja vista que atinge a todo o sistema jurídico, conforme anota o já citado CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹²:

"Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o

¹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1997 p. 101.

¹¹ Cabe notar que os arts. 157 a 162, por tratarem da repartição Constitucional de receita tributária, têm natureza de normas de Direito Financeiro, e não de Direito Tributário.

¹² MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Op. Cit.*, p. 409.

escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Isto porque, com o fendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.”

É, portanto, a mais grave das inconstitucionalidades. Daí decorre a importância de seu correto entendimento.

Não podemos olvidar, ainda, que os princípios cumprem outras funções de extremada relevância, eis que vinculam o entendimento e a aplicação das normas que com ele se conectam, mesmo as de nível constitucional. São, ainda, utilizados como vetores de interpretação e integração de todo o sistema, desempenhando uma função argumentativa, com vista a denotar, por exemplo, a *ratio legis* de uma disposição.

Enfim, “colocados na cúspide normativa dos estados democráticos de direito – os princípios transmudaram de juridicidade e propuseram novas, instigantes e complexas questões à jusconstitucionalística contemporânea”.¹³ Estudá-los e entendê-los torna-se essencial para a compreensão não só da Constituição, mas também de todo o sistema normativo infraconstitucional.

1.2. Os princípios constitucionais gerais

JOSÉ AFONSO DA SILVA¹⁴, com base nos ensinamentos de CANOTILHO, subdivide os princípios constitucionais em duas categorias: os princípios político-constitucionais e os princípios jurídico-constitucionais.

Os primeiros relacionam-se com as decisões políticas de formação do Estado.

¹³ ESPÍNDOLA, Rui Samuel. *Op. cit.*, p. 29.

¹⁴ SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.P. 96.

Conformam o modelo de constituição do Estado, encontrando-se presentes nos arts. 1º a 4º da Constituição. Traduzem “*as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte*”,¹⁵ isto é, as opções políticas fundamentais conformadoras da Constituição. Desta espécie podem ser considerados os princípios que definem as formas de Estado e de governo, os que caracterizam a organização política em geral.

Os princípios fundamentais estão previstos no texto da Constituição, integrando o Direito Constitucional positivo.

Os princípios jurídico-constitucionais, ou princípios constitucionais gerais, por seu turno, delineiam um pouco mais concretamente como serão realizados os político-constitucionais, que tem caráter mais abrangente. Como exemplos, podem ser citados os princípios da isonomia, do devido processo legal, do contraditório, do juiz natural, etc.

É nesta última classificação que se enquadram os princípios constitucionais administrativos, penais, processuais, financeiros e também os tributários.

1.3. Os princípios constitucionais de Direito Tributário

Os princípios constitucionais de Direito Tributário determinam diretrizes fundamentais da Constituição no âmbito tributário.

Ao se referir às limitações ao poder de tributar, a Constituição Federal prevê tanto que se observem certos princípios como também determina imunidades. Tais limites objetivam conferir segurança para a sociedade, evitando-se o aumento ou a tributação desenfreada.

Nos diversos preceitos que compõem a seção denominada “Das Limitações do Poder de Tributar”, encontram-se os seguintes princípios constitucionais tributários:

¹⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p.

1.3.1. Princípio da Legalidade Tributária

O princípio constitucional genérico da legalidade encontra-se previsto no art.5º, II, da CRFB, segundo o qual *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.

No campo tributário, como não poderia deixar de ser, a máxima também existe e está consubstanciada na vedação de se exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, CRFB).

De fato, como o tributo limita a liberdade e a propriedade individual, somente com o consentimento do Poder Legislativo, composto pelos representantes dos contribuintes e titular do poder fiscal do Estado, pode-se criar, modificar ou extinguir a espécie tributária.¹⁶

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹⁷ traz qual o conceito de lei para efeitos do princípio da legalidade tributária:

“A lei a que se refere a Constituição é “a lei formal, elaborada com a participação do Poder Legislativo, ou órgão que tenha função legislativa, é a única que pode criar ou majorar tributos (...), não podendo ter tal efeito as fontes consuetudinárias, o decreto, o ato normativo administrativo, o regulamento, a instrução ou qualquer outra fonte normativa secundária.”

Não basta, entretanto, que a lei institua um tributo. É preciso ainda que informe todos aqueles elementos ditos essenciais e que servem para individualizá-lo, tais o fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeitos. Sobre a matéria, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸ leciona:

“O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que

¹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. P. 88.

¹⁷ *Idem*, p. 95.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000. P. 155.

isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse 'plus' caracteriza a tipicidade tributária, que outros autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.”

A própria CRFB traz exceções ao referido princípio. Com efeito, o art. 153, § 1º, dispõe ser facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V do mesmo artigo, que são: impostos sobre importação de produtos estrangeiros; sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito; câmbio e seguro; ou relativos a títulos ou valores mobiliários.

Consoante o magistério de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹⁹, tais ressalvas figuram *“mais como casos de delegações legislativas, não implicando, pois, em ofensa ao princípio da legalidade tributária. À lei, no caso, caberá estipular os limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá agir para alterar as alíquotas e ou a base de cálculo dos tributos citados na Magna Carta dentro da exceção”*.

Não se pode, assim, falar em violação ao princípio da legalidade tributária, haja vista que ao Poder Executivo somente se admite aumentar ou diminuir impostos dentro de determinada margem, pois o tributo continuará sendo instituído por lei, com todos os seus elementos constitutivos.

Por fim, cumpre trazer à lume a alteração efetuada pela Emenda Constitucional n.º 32, de 11 de setembro de 2001, no que tange à adoção de medidas provisórias para instituir ou majorar tributos. Eis o teor do §2º do art. 62, acrescentado pela referida Emenda:

“Art. 62. (...)

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só

¹⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 98.

produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.”

1.3.2. Princípio da Isonomia Tributária

Este princípio decorre do art. 5º da Constituição Federal, que diz que todos são iguais perante a lei. Será exhaustivamente analisado no próximo capítulo, bastando, por ora, citar as palavras de KIYOSHI HARADA²⁰:

“Este princípio veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiadas ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

(...)

Concluindo, apesar de repetitiva, a norma do art. 150, III, da CF é salutar, de vez que, através de seu enunciado detalhado, não permite seja escamoteado o princípio da isonomia tributária, por meio de rótulos dados aos rendimentos, títulos ou direitos, bem como veda a distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte.”

1.3.3. Princípio da irretroatividade da lei tributária:

Vem de longe a preocupação do Direito com a tutela de situações jurídicas já consolidadas no tempo, tendo em vista a ação por vezes arbitrária do Estado.

Assim, visando à proteção do cidadão, o art. 150, III, “a”, da CRFB, veda aos entes tributantes cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os estiver instituídos. Deste modo, evita-se que o cidadão seja

²⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 1995. P. 175.

surpreendido pelas modificações imprevistas das normas tributárias.

Por conta de tal princípio, via de regra a lei tributária não retroagirá, aplicando-se estritamente aos fatos futuros.

PAULO DE BARROS CARVALHO²¹ escreve:

“Como expressão do imperativo da segurança do direito, as normas jurídicas se voltam para a frente, para o porvir, para o futuro, obviamente depois de oferecido ao conhecimento dos administrados seu inteiro teor, o que se dá pela publicação do texto legal. Na linha de realização desse valor supremo, estatui a Constituição do Brasil que 'a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada' (art. 5, XXXVI). E fere a consciência jurídica das nações civilizadas a idéia de que a lei possa colher fatos pretéritos, já consolidados e cujos efeitos se canalizem regularmente em consonância com as diretrizes da ordem institucional”

É bem de ver que no direito tributário brasileiro, não só as leis, como também decisões administrativas e judiciais, que apliquem a lei, são consideradas irretroativas.²²

O Código Tributário Nacional, em seu art. 106, regula a aplicação retroativa da lei tributária.

1.3.4. Princípio da anterioridade

Princípio insculpido no art. 150, III, “b”, da CRFB. Demonstra manifestação, no âmbito tributário, do princípio da segurança jurídica. Dispõe que a lei tributária que criar ou majorar tributo deve ser publicada no exercício financeiro anterior àquele em que se pretende

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 92.

²² COELHO, Sacha Calmom Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 237.

cobrar a obrigação, de modo que o tributo só poderá ser cobrado no exercício seguinte ao da lei que o instituiu ou aumentou.

No Brasil, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, diante do que dispõe o art. 34 da Lei nº 4.320/64.

O princípio tem por finalidade permitir que os contribuintes saibam, com antecedência, a quais tributos estarão sujeitos, bem como o seu *quantum*, a fim de adequar suas atividades à lei. Busca, enfim, impedir o tumulto empresarial, a desorganização dos negócios.

A Constituição prevê que alguns tributos não devem respeito à anterioridade (art. 150, §1º). A majoração das alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros, sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários é a primeira ressalva prevista. E a razão de ser dessa exceção é que tais impostos são utilizados com objetivos extra-fiscais, ou seja, a sua finalidade vai além do precípua - fonte de receita para o Estado -, de acordo com a política governamental, de forma a estimular ou desestimular algum setor da economia.

Também os impostos extraordinários de guerra e os empréstimos compulsórios decorrentes de calamidade pública ou de guerra externa não obedecem ao princípio da anterioridade. E isto decorre da sua natureza de urgência. Não faria sentido que ficassem com sua eficácia sustada até o início do ano seguinte ao de sua criação.

Por fim, as contribuições sociais (art. 195, § 6º, da CRFB), somente podem ser cobradas noventa dias após sua instituição, afirmando-se que estão sujeitas à anterioridade mitigada.

Vale ressaltar a observação de LUCIANO AMARO²³:

“O art. 104 do Código Tributário Nacional (editado, como vimos, sob a vigência da Emenda 18/65) explicitou o conteúdo do princípio da anterioridade, ao dizer que ele abrange: a) a instituição e a majoração de tributos (inciso I); b) a definição de novas hipóteses de incidência, que

²³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. P. 121.

equivale à instituição de tributo (inciso II); c) a extinção e a redução de isenções, que equivalem, respectivamente, à criação ou aumento do tributo (inciso III)."

Não se pode confundir o princípio sob análise com outro, chamado da anualidade. Segundo este último, nenhum tributo pode ser cobrado se não estiver prevista a sua exigência no orçamento de cada exercício. Assim, não basta o tributo ser instituído por lei, é preciso que anualmente esteja previsto na lei orçamentária elaborada e aprovada no exercício antecedente ao da cobrança.

FLÁVIO BAUER NOVELLI²⁴, em artigo publicado na RDT 51, considera que o princípio permanece. Seria princípio constitucional não escrito. O restante da doutrina, assim como a jurisprudência, entendem que o princípio da anualidade foi substituído pelo da anterioridade.

1.3.5. Princípio de proibição de tributo com efeito de confisco

Dispõe o art. 150, IV, da CRFB que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Também chamado princípio da proporcionalidade razoável, significa que a *"tributação não pode, por via direta ou indireta, fazer nulas as garantias constitucionais, notadamente as do direito de propriedade e a da vedação do confisco."*²⁵

Assim, *"tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributado, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente"*.²⁶

Após muita discussão, hoje prevalece o entendimento de que deve ser analisada a tributação em seu conjunto, e não um tributo isoladamente, para se concluir se é confiscatório

²⁴ NOVELLI, Flávio Bauer. **Anualidade e anterioridade na Constituição de 1988**. RDT 51. Editora RDT. Ano 14, jan-mar 1990. P. 62.

²⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 126.

²⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993. P. 125.

ou não.

Segundo HUGO DE BRITO MACHADO²⁷, “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em seu conjunto”.

Contudo, referido princípio é aplicado tão-somente aos tributos, não incidindo com multas tributárias e juros, haja vista que estes constituem sanção por descumprimento de obrigações tributárias, e não tributos. Outro não é o entendimento de ALIOMAR BALEEIRO²⁸:

“(...) no exame dos efeitos confiscatórios do tributo, deve ser feita abstração de multas e juros acaso devidos. As sanções, de modo geral, desde a execução judicial até às multas, especialmente em caso de cumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito.

Aliás, o art. 150, IV, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda (ou de sua fonte). Não impede, entretanto, a aplicação de sanções e a execução de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco, o contribuinte omissor que lesou o fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade.”

1.3.6. Princípio da observância da capacidade contributiva

A Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, assim determina:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo, Malheiros, 2001. p. 42.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1992. P. 579.

à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Determina o postulado que o ônus tributário deve ser distribuído conforme a capacidade econômica dos contribuintes. Assim, por força do princípio da igualdade, procura-se instituir um tratamento tributário diferenciado, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes para suportar o tributo.

SACHA CALMON²⁹ assim se refere sobre esse princípio:

“A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc.). Aí temos ‘signos presuntivos de capacidade contributiva’. Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte.”

Estas e outras questões serão analisadas com profundidade no Capítulo III desta dissertação.

1.3.7. Princípio da restrição da base de cálculo das taxas

A Constituição Federal estabelece, em seu art. 145, § 2º, que as taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos.

As taxas, em definição constitucional, são modalidades de tributos exigidas em

²⁹ COELHO, Sacha Calmom Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. P. 90.

decorrência de um serviço estatal, específico e divisível efetivamente prestado ou colocado à disposição do contribuinte ou em decorrência do poder de polícia. Correspondem à remuneração de uma atividade direta e imediatamente prestada ou colocada à disposição do sujeito passivo da obrigação tributária pelo ente tributante.

Deste modo, conclui-se que *“A vedação justifica-se na medida em que impede a criação de taxas que, na verdade, seriam impostos disfarçados, ou seja, não corresponderiam a valores cobrados em função do serviço prestado ou do exercício do poder de polícia”*.³⁰

Em razão deste princípio, diversas taxas têm sido declaradas inconstitucionais, porque demandam do contribuinte o pagamento de uma exação calculada sobre uma situação que já serviu de base de cálculo para um imposto. Como exemplos, podem ser citadas, entre outras: 1) as taxas de licença para localização e funcionamento, quando cobradas à razão do metro quadrado da área construída ou ocupada, base de cálculo que apresenta identidade com a do IPTU; 2) as taxas de emissão de guia de importação, calculadas sobre a mesma base do imposto de importação; 3) as taxas de iluminação pública, calculadas sobre o consumo de energia elétrica, base de cálculo do ICMS.

1.3.8. Princípio da liberdade ou da ilimitabilidade de tráfego de pessoas e bens

Consoante o art. 150, V, da CRFB, a entidade tributante não pode estabelecer restrições ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio.

Busca evitar o bairrismo e os regionalismos e visa resguardar a liberdade de locomoção. Dirige-se aos tributos estaduais e municipais capazes de gerar tratamento diferenciado.

Sobre este princípio, a lição de HUGO DE BRITO MACHADO³¹:

³⁰ CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. P. 28.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. P. 99.

“O que se proíbe no art. 150, V, é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição da fronteira do Estado ou do Município. É importante esclarecer que essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação em operações interestaduais, ou intermunicipais. O que ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

Importante trazer a posição de IVES GANDRA MARTINS³² quanto ao elemento tráfego, constante do dispositivo constitucional:

“Um outro aspecto diz respeito à expressão ‘tráfego’. O tráfego de bens ou pessoas pode ser obstaculizado pelas polícias federal ou estadual, sem que de tais obstáculos tenha cogitado o art. 150, V. Este inciso cuidou apenas de barreiras tributárias, que me parecem de difícil configuração, à luz do sistema vigente, mesmo no concernente ao ICMS, posto que as alíquotas interestaduais são definidas obrigatoriamente pelo Senado Federal.”

1.3.9. Princípio da Uniformidade da Tributação.

O princípio sob exame veda à União *“instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio de desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”* (art. 150, I, CRFB).

A aplicação deste princípio visa a *“evitar a guerra fiscal entre Estados ou entre Municípios, o que acabaria por resultar num tratamento desigual aos seus habitantes”*³³. Em

³² BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1988. P. 168.

³³ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário: atualizado de acordo com as Emendas Constitucionais ns. 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96 e 12, de 15-8-96**. 7ª ed., São Paulo: Atlas. P. 59.

última análise, objetiva-se resguardar o princípio federativo, que proíbe a desigualdade das unidades federadas.

A norma jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, aos Estados, Municípios e Distrito Federal.³⁴

A concessão de incentivos fiscais³⁵, entretanto, é permitida, desde que sejam instituídos buscando o desenvolvimento de algumas regiões, como se dá na Zona Franca de Manaus.

1.3.10. Princípio da vedação da tributação da renda das obrigações da dívida pública e dos agentes públicos:

Dispõe o art. 151, II, da Lei Maior, ser vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e seus agentes.

Por força do princípio, à União não é permitido tributar os vencimentos dos funcionários públicos estaduais e municipais em níveis superiores ao que fixou para os seus funcionários. Tampouco pode tributar a renda obtida pelos investidores ao comprar obrigações dos Municípios e Estados em níveis superiores ao que fixar para suas próprias obrigações.

Interessante a seguinte observação: *“Se tributar a ‘renda’ é o mesmo que instituir ‘imposto sobre a renda’, as duas regras jurídicas constitucionais pareciam estar em conflito, contrapondo-se. Não estão: o que é vedado à União é tributar a renda das obrigações da dívida pública apenas em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações”*.³⁶ De outro

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 456.

³⁵ Incentivos fiscais, segundo Pinto Ferreira, “constituem estímulos concedidos aos contribuintes no plano da tributação, excluindo total ou parcialmente o crédito tributário para utilização em empresa de setores ou áreas da economia definidas por lei como de interesse para o desenvolvimento”. *Comentários à Constituição brasileira*, p. 364-365.

³⁶ CRETELLA Jr., José. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. 2ª ed. Vol. VII. Arts. 145 a 169. Rio de Janeiro: Editora Forense Universitária, 1993. P. 3586.

vértice, a União não está obrigada a isentar o rendimento de tais obrigações. O que se infere do princípio é que deve manter as mesmas alíquotas tanto para suas obrigações como para aquelas dos Estados e Municípios.

1.3.11. Princípio da vedação de concessão de isenção de tributo alheio:

O art. 151, III, da Constituição, tendo em vista o princípio federativo, veda a chamada isenção heterônoma, que seria a isenção concedida por um ente que não é o tributante.

Mas há exceções: art. 155, parágrafo 2º, X, “a” (ICMS); e, art. 156, §3º, II (ISS). Há uma lista de serviços que podem ser tributados, constante em lei federal complementar. Cabe, também, à lei complementar excluir do campo de incidência do tributo alguns serviços.

Uma das questões mais polêmicas e que dizem respeito à aplicação do princípio analisado, é a de saber se a União pode, através de acordo internacional, estabelecer a isenção de tributo estadual ou municipal. Há quem entenda que sim e quem entenda que não.

Os que se filiam à última corrente, questionam: se a União não pode fazer lei para isentar tributo estadual ou municipal, como poderá aprovar acordo equiparado à lei?

O Supremo Tribunal Federal, entretanto, entende que sim, desde que este acordo se submeta à aprovação do Congresso, o que equipararia o acordo à lei.

O STF assim entende porque os interesses representados são os maiores da nação em sede de acordo internacional, não havendo ofensa ao princípio federativo. Assim, essa situação não se confunde com a elaboração de lei, de forma interna pelo Congresso, porque, neste caso, não se trata de interesses maiores da nação.

1.3.12. Princípio da isonomia de bens ou serviços em razão da procedência ou destino

Não podem os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Este o conteúdo do princípio previsto no art. 152 da Constituição.

É outro princípio que busca evitar o bairrismo, agora em relação a bens ou serviços, e que busca manter a federação e superar rivalidades regionais e mesmo internacionais.

Explicitando o postulado, LUTERO XAVIER ASSUNÇÃO³⁷ afirma:

“Esse princípio, forjado ao pálio do regime constitucional anterior, profliga a diferenciação da localização do contribuinte, de fato ou de direito, para efeito de atribuição de alíquotas, que deve valer também para bases de cálculo.

A Constituição de 1988 autorizou a distinção de alíquota do ICMS em razão da pessoa do adquirente, antes proibida (art. 155, §2º, inc. VII), mas o princípio da não-discriminação tributária remanesce na proibição à diferenciação em razão da procedência ou destino de bens e serviços (...).”

Analisou-se os princípios constitucionais gerais e constitucionais tributários, cuja relevância é observada na sistematização da Constituição, sendo que o descumprimento de um deles constitui infringência a todo sistema jurídico.

Passa-se a estudar, no capítulo seguinte, o primeiro princípio a ser observado na instituição do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, qual seja: o da Igualdade, ou também denominado, princípio da Isonomia.

³⁷ ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de direito na jurisprudência tributária**, p. 317-317.

CAPÍTULO II - O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

2.1. Evolução histórica da noção de igualdade

A igualdade é um dos valores fundamentais que inspiram as filosofias e ideologias políticas de todos os tempos, sendo analisada sob diversas óticas, por vezes antagônicas. Os adeptos da corrente “nominalista”, por exemplo, sustentam ser a desigualdade a característica do universo. Em contraposição, os “idealistas” postulam um igualitarismo absoluto entre as pessoas.

Observa-se, contudo, que para a análise da evolução histórica e para a obtenção do significado de “igualdade”, necessário partir da premissa de que se trata de um tipo de relação formal que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos.

Nas palavras de NORBERTO BOBBIO³⁸, *“X é igual é uma proposição sem sentido, que, aliás, para adquirir sentido, remete à resposta à seguinte questão: igual a quem? Sendo assim, segundo o autor, é preciso que se especifique a igualdade sob dois aspectos: a igualdade entre quem; e, a igualdade em quê.*

De fato, a análise prescinde da noção de que não se refere à qualidade do homem enquanto tal, mas do tipo de relação em que faz parte, ou seja, *“a igualdade é considerada como um bem ou um fim para os componentes singulares de uma totalidade na medida em que esses entes se encontrem num determinado tipo de relação entre si”*³⁹.

As teorias políticas igualitárias, portanto, verificam na sociedade o tipo de relações entre as diversas partes do todo. *“A igualdade é um valor para o homem como ser*

³⁸ BOBBIO, Norberto. **Igualdade e liberdade**. Tradução Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Forense, 1996. P. 12.

³⁹ *Idem*, p.13.

genérico, ou seja, como um ente pertencente a uma determinada classe, que é precisamente a humanidade.”⁴⁰ Todavia, em todos os contextos nos quais a igualdade é invocada, o seu conteúdo axiológico é determinado por aquele que lhe especifica o significado.

A concepção mais antiga e tradicional de igualdade deriva de Aristóteles, relacionando-a diretamente com a justiça. Segundo essa teoria, o fim do direito é garantir a igualdade, tanto nas relações entre os indivíduos - justiça comutativa -, quanto nas relações entre estes e o Estado - justiça distributiva -. Estabeleceu, com isso, que ordem justa é aquela fundada no respeito à igualdade.

JOSÉ AFONSO DA SILVA⁴¹ entende que *“Aristóteles vinculou a idéia de igualdade à idéia de justiça, mas nele, trata-se de igualdade e de justiça relativa que dá a cada um o que é seu, uma igualdade – como nota Chomé – impensável sem a desigualdade complementar e que é satisfeita se o legislador tratar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais. Trata-se de uma justiça e de uma igualdade formais. (...) No fundo, prevalece, nesse critério de igualdade, uma injustiça real”*.

Outro significado atribuído à “igualdade” e considerado como um dos mais emotivos, é o que proclama a “igualdade entre todos”, que pode ser resumida na seguinte expressão: *“todos os homens são (ou nascem) iguais”*⁴². *“Esta máxima aparece e reaparece no amplo arco de todo o pensamento político ocidental, dos estóicos ao cristianismo positivo, para renascer com novo vigor durante a Reforma, assumir dignidade filosófica em Rousseau e nos socialistas utópicos, e ser expressa em forma de regra jurídica propriamente dita nas declarações de direitos, desde o fim do século XVIII até hoje.”*⁴³

A igualdade entre todos depende também da qualidade à qual se exige que os homens sejam considerados iguais. Isso quer dizer que a interpretação difere da idéia de que todos os homens sejam iguais em tudo. Seu significado irá depender das idéias morais, sociais e políticas da doutrina que o formulou. Rousseau, por exemplo, teve por meta a eliminação das desigualdades sociais produzidas pela dominação econômica, espiritual ou política que forma a civilização, mas admitiu outras espécies de desigualdades, dentre as quais a natural ou física, eis que estabelecida pela natureza; e a moral ou política, estabelecida pelo

⁴⁰ *Idem, ibidem.*

⁴¹ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 216.

⁴² BOBBIO, Norberto. *Op. cit.*, p. 23.

⁴³ *Idem ibidem.*

consentimento dos homens.

Por outro lado, enquanto o conceito de “igualdade entre todos” é variável, temos que a única igualdade universalmente acolhida é a que afirma que “todos os homens são iguais perante a lei”, ou então, que “a lei é igual para todos”. Esse princípio pode ser relacionado, num primeiro momento, com o conceito clássico de isonomia do pensamento político grego, resumido pelas palavras de Eurípades⁴⁴: “*quando existem leis escritas, o pobre e o rico têm iguais seus direitos*”.

Apesar de universal, o princípio da igualdade perante a lei também cede lugar às mais diversas interpretações. Contudo, para decifrá-lo, necessário entender não apenas o que afirma, mas o que nega, ou seja, o seu valor polêmico.

*“O alvo principal da afirmação de que todos são iguais perante a lei é o Estado no qual os cidadãos são divididos em categorias jurídicas diversas e distintas, dispostas numa rígida ordem hierárquica, onde os superiores têm privilégios que os inferiores não têm.”*⁴⁵ De modo que o princípio da “igualdade perante a lei” prescreve a exclusão de qualquer discriminação arbitrária, entendida como aquela introduzida ou não eliminada sem uma justificativa. A relevância da igualdade, nesse caso, é estabelecida com base em opções de valor historicamente condicionadas, como, por exemplo, a ampliação de direitos políticos de uns em detrimento de outra categoria de pessoas. *“Mas será suficiente aduzir razões para tornar uma discriminação justificada?”*⁴⁶

Corresponde, a igualdade perante a lei, na aplicação das normas gerais aos casos concretos, mesmo se delas restar uma discriminação.

As constituições, historicamente, apenas têm reconhecido a “igualdade perante a lei”.

No passado, entretanto, as Constituições liberais demonstraram indiferença ao conteúdo e substância das relações sociais. Assim, no Estado liberal do século XIX a Constituição disciplinava somente o poder estatal e os direitos individuais, ao passo que o Estado social do século XX regulou uma esfera mais abrangente: o poder estatal, a sociedade

⁴⁴ Apud BOBBIO, Norberto. *Op. cit.*, p. 26.

⁴⁵ BOBBIO, Norberto. *Op. cit.*, p. 27.

⁴⁶ *Idem*, p. 28.

e o indivíduo.

Mesmo assim, o princípio da 'igualdade perante a lei' encontra-se insculpido nas Constituições francesas de 1791, 1793 e 1795; no art. 1º da Carta de 1814, no art. 6º da Constituição belga de 1830, no art. 24 do Estatuto albertino; e, na Emenda XIV da Constituição dos Estados Unidos de 1868. Após a primeira grande guerra, o princípio foi novamente retomado pelo art. 109, § 1º, da Constituição de Weimar, em 1919, e pelo art. 7º, §1º, da Constituição austríaca, em 1920. No segundo pós-guerra, apareceu no art. 71 da Constituição búlgara, de 1947, e no art. 3º da Constituição italiana, de 1948.⁴⁷

Informa PAULO BONAVIDADES⁴⁸ que *"sucedeu (...) em plena fase de consolidação das instituições liberais, uma Constituição exemplar: a célebre Constituição belga de 1832, (...) ela representou para o século passado aquilo que a Constituição de Weimar representa para o século XX"*.

Embora o autor critique que ambas enunciaram os princípios fundamentais de forma programática, reconhece a importância de sua positivação.

Foi após a Segunda Guerra Mundial que se passou a definir os direitos sociais em documentos jurídicos-normativos. Contudo, embora embutidos de normatividade, seu comprimento estava condicionado à providências supervenientes, o que se denominou de "teoria da norma programática".

No Brasil, a primeira Constituição da República, após a queda do Império, a Constituição de 1891, foi inspirada no individualismo do Estado liberal, e toda declaração de direitos gravitou em torno da liberdade, da segurança individual e da propriedade.

"Nesse rol de direitos a igualdade 'perante a lei' foi contemplada e os demais direitos, mesmo aqueles que se continham no rol da Carta Monárquica decaída com a nova forma de governo e da nova etapa constitucional, foram reelaborados, sob a ótica com que os vislumbrava o grande Rui Barbosa. Mas foi o maior advogado brasileiro de todos os tempos o principal esteio na luta pela sua eficácia, pois menos de um ano após a promulgação da Lei Magna de 1891 reinstalava-se no Brasil, o autoritarismo (...)." ⁴⁹

⁴⁷ *Idem*, p. 26.

⁴⁸ BONAVIDES, Paulo. *Op. Cit.*, p. 204.

⁴⁹ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **O constitucionalismo contemporâneo e a instrumentalização para a eficácia dos direitos fundamentais**. Revista trimestral de direito público nº 16. Abr/jun, 1999. P. 49.

*“Foi basicamente por via doutrinária e forense que as garantias Constitucionais, extraídas da Carta e da interpretação de seus princípios, entraram no idioma jurídico de nosso Estado liberal, tornando-se umas das expressões diletas de Rui Barbosa ao promover, escudado nos artigos da Constituição, a defesa da liberdade do cidadão contra os abusos e as violências do Estado.”*⁵⁰

As garantias que marcaram o Estado liberal não perderam a serventia protetora da Constituição e dos direitos fundamentais, ao contrário, foram alargadas, não ficando adstritas à guarda dos direitos individuais.

Surgiu uma nova espécie proclamada pelo jurista alemão Carl Schmitt, qual seja, a “garantia institucional”, que confere proteção a algumas instituições, de fundamental importância à sociedade, como também a certos direitos fundamentais providos de um componente institucional. Tornou-se efetiva pelas pressões sociais ou de imperativos da consciência pública, empenhada a promover a igualdade, como o primeiro dos postulados do Estado.⁵¹

O Estado social no Brasil deu os primeiros passos com a Revolução de 1930, e muitos acontecimentos transitaram pelo país até a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

*“O advento da Constituição de 1934 - após uma revolução que teve o título de ‘constitucionalista’ (a de 1932) - trouxe um novo fundamento e um novo desenho constitucional em matéria de direitos fundamentais (...).”*⁵²

Em 1936, a primeira Constituição a cuidar dos direitos sociais foi derrubada pelo Golpe de Vargas e a implementação do Estado Novo, outorgando-se a nova Carta no ano de 1937. Ainda tentou-se retomar o constitucionalismo em 1946, aniquilado, porém, com o Golpe de 1964.

A Constituição de 1988, dentre as demais, foi a que mais trouxe inovações em matéria de proteção aos direitos fundamentais. E, em relação à igualdade, proclama, em seu art. 5º, *caput*, que “*todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza*”.

⁵⁰ BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 485.

⁵¹ *Idem*, p. 490.

⁵² ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *Op. cit.* (2), p. 50.

*“Reforça o princípio com muitas outras normas sobre a igualdade ou buscando a igualização dos desiguais pela outorga de direitos sociais substanciais. Assim é que, já no mesmo art. 5º, I, declara que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações. (...) No art. 7º, XXX e XXXI, vêm regras de igualdade material, regras que proíbem distinções fundadas em certos fatores, ao vedarem diferenças de salários, de exercício de funções e de critérios de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil (...)”*⁵³ entre outros.

Destarte, a Carta Magna tem como um de seus objetivos fundamentais, conforme estabelece o inciso III do art. 3º, *“reduzir as desigualdades sociais e regionais”*.

Doutrinariamente, a igualdade está classificada como direito fundamental de segunda geração, enquanto os de primeira geração, são os consubstanciados na liberdade, que dominaram o século XIX.

Embora a inserção da igualdade no ordenamento jurídico tenha sido conturbada, pela atribuição de caráter meramente programático, reconhece-se, atualmente, que não apenas os direitos da liberdade têm aplicabilidade imediata.

Oportuno colacionar a seguinte passagem doutrinária, cujo conteúdo resume, de forma apropriada a inserção do princípio da “igualdade” no ordenamento, tal qual é conhecido:

“Como o homem é um ser que se torna, se estende e se amplia em sua dimensão pessoal, também os direitos, que são uma de suas principais projeções, dota-se de igual natureza (...). Surgem os direitos sociais, culturais e econômicos, havidos como os de ‘segunda geração’ (...) Os direitos sociais fecundaram a Justiça social e o bem-estar fez-se em nome próprio do Estado. Superou-se o homem isolado em seu individualismo egoísta (...). O homem fez-se também o outro.”⁵⁴

⁵³ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 214.

⁵⁴ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Op. cit.* (2), p. 44.

2.2. Igualdade jurídica

Conforme demonstrado, a garantia de tratamento isonômico não se restringe à “igualdade perante a lei”.

“A igualdade jurídica que se aprofunda na lista dos direitos sociais, culturais e econômicos adquiridos no curso dos últimos anos do século XIX e no curso deste século que se esvai, rebaliza a concepção constitucional da igualdade pensada nos albores do Estado Moderno sob influxo do individualismo exarcebado. A liberdade que antes somente se pensava no plano individual projeta-se no espaço público e a participação política efetiva e eficaz recompõe o seu conteúdo e refaz todos os sinais balizadores do constitucionalismo. Não há, assim, a superação de uma por outra ‘geração de direitos’, antes o que se tem é uma soma de liberdades conquistadas e que se amalgamam compondo um novo subsistema constitucional de direitos fundamentais e um novo sistema jurídico informado por eles, que lhe são o embasamento essencial.”⁵⁵

Nas palavras de ELIZABETH CARRAZZA⁵⁶, “o princípio tem uma aplicação mais ampla. Visa impedir seja a lei editada em desconformidade com a isonomia. À lei é defeso favorecer uns e oprimir outros; deve sempre tratar equanimemente todos os homens”.

Impossível, portanto, a idéia de igualdade absoluta, não se admitindo mais o emprego da igualdade como instrumento de discriminação. “Pelo contrário, quer se parta de um conceito negativo de igualdade (originado logo após os movimentos revolucionários, que buscam derrubar os regimes autoritários e, com estes os privilégios da aristocracia e toda ordem de regalias atribuídas a determinadas classes), quer de um conceito positivo (com conteúdo definido de tratamento isonômico de todos aqueles que se encontrem em determinada situação fática), **não se aceita simplesmente que o princípio da igualdade esteja sendo observado quando um dos membros de uma determinada classe social são (sic.) tratados de modo igual, nos seus privilégios. Este, positivamente, não é o real conteúdo da isonomia.**”⁵⁷ (grife-se)

⁵⁵ *Idem*, p. 45.

⁵⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU - igualdade e capacidade contributiva**. 1ª. ed. Curitiba: Juruá, 2001. P. 30.

⁵⁷ *Idem*, p. 27.

“Não se aspira (...) uma igualdade que frustrasse e desbaste as desigualdades que semeiam a riqueza humana da sociedade plural, nem se deseja uma desigualdade tão grande e injusta que impeça o homem de ser digno em sua existência e feliz em seu destino. O que se quer é a igualdade jurídica que embasa a realização de todas as desigualdades humanas e as faça suprimimento ético de valores poéticos que o homem possa desenvolver. As desigualdades naturais são saudáveis, como são doentes aquelas sociais e econômicas, que não deixam alternativas de caminhos singulares a cada ser humano único.”⁵⁸

Reconhecendo-se a inexistência de igualdade absoluta entre os homens, cumpre ao Estado, no desempenho de suas funções, minimizá-las sempre que ilegítimas, conforme os preceitos Constitucionais. Essa função atribuída ao Estado está consubstanciada na garantia da igualdade de oportunidades.

MEIRELES TEIXEIRA⁵⁹ conclui que são duas as categorias de desigualdades: as legítimas, que vão buscar na sua origem os dotes naturais de talento, inteligência, aptidões, entre outros; e, as ilegítimas, que são criadas pelos azares, desajustamentos ou injustiças de ordem social, não podendo estas ser prestigiadas pelo ordenamento jurídico.

PONTES DE MIRANDA⁶⁰ acredita existir participação do próprio Estado na manutenção das desigualdades econômicas, sendo, portanto, seu dever a correção dessas distorções.

Sendo assim, entende-se por igualdade jurídica aquela que busca minimizar as diferenças por meio de iguais oportunidades de participação econômica e social.

Nesse escopo, estabelece CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁶¹

“A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas

⁵⁸ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Op. cit.*

⁵⁹ *Apud* CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Op. cit.*, p. 28.

⁶⁰ *Idem ibidem.*

⁶¹ MELLO, Celso Antonio bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: RT, 1978. P. 14.

normativos vigentes.”

HUGO DE BRITO MACHADO⁶², afirma ser *“indubitado que o Direito não pode fazer iguais todos os seres humanos. Estes são naturalmente desiguais, e como tal devem ser tratados pelo direito. A grande dificuldade reside em saber quando o direito deve considerar as desigualdades para atribuir, em função destas, tratamento desigual, prestigiando-as, e quando deve o Direito ignorar essas desigualdades, atribuindo tratamento igual”*.

O autor atribui caráter hipotético à expressão “igualdade perante a lei”, que consiste no entendimento de que, qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deve ser a mesma. Aponta ser essa conotação uma das soluções, porém não suficiente, para equacionar a questão da igualdade.

Contudo, os doutrinadores são acordes ao estabelecer que não apenas ao aplicador da norma é imperativa a observação do princípio da isonomia, dever idêntico incumbe ao legislador:

“O preceito magno da igualdade como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.”⁶³

“Pode-se afirmar que, no direito pátrio, os destinatários do princípio da isonomia são o legislador e os aplicadores da norma jurídica. (...) Portanto, para que se cumpra o princípio da igualdade, não é suficiente que todos sejam tratados de igual modo perante a lei. É mister que a lei, no seu próprio conteúdo, não discrimine os iguais, tratando-os de maneira desigual.”⁶⁴

Aceitando-se, então, o fato de que o legislador também é destinatário do

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. *Op cit.* (2), p. 41.

⁶³ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Op. Cit* (2)., p. 13.

⁶⁴ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Op. cit.*, p. 38.

princípio da isonomia, levanta-se outro questionamento: *“Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia? (...) Quando é vedado à lei estabelecer discriminações? Ou seja: quais os limites que adversam este exercício normal, inerente à função legal de discriminar?”*⁶⁵.

HUGO DE BRITO MACHADO⁶⁶ não foge à polêmica ao dispor que *“na verdade, dirigido o princípio da isonomia ao legislador, estará este sempre diante da questão de saber qual o critério poderá utilizar para o fim de estabelecer discriminações. E neste ponto reside, a nosso ver, a maior dificuldade, posto que, em face da existência de normas de vários escalões hierárquicos, tem-se de admitir que o princípio da isonomia dirigi-se indubitavelmente ao elaborador da norma, e não apenas àquele que a aplica a situações individualizadas”*.

CELSON ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO é quem sistematiza e enumera os critérios com melhor clareza, sendo, por isso, citado por quase a totalidade dos doutrinadores que escreveram sobre o assunto. Assevera o autor que, *“em rigor seu desate não é tão tormentoso quanto, à primeira vista, pode aparentar,”*⁶⁷ e aponta o que denomina **critérios para identificação do desrespeito à isonomia, in verbis:**

“A) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;

B) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata entre o fator erigido em critério de discriminação e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;

C) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.

(...) Tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério de discriminação minatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir específico tratamento jurídico

⁶⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Op. cit.* (2), p. 17.

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* (2), p. 43.

⁶⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op. cit.* (2), p. 19.

construído em função da desigualdade que proclama. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, ‘in concreto’, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.”⁶⁸

Especificando-se cada um dos critérios, têm-se como primeiro o **fator de discriminação**.

Segundo estabelece CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO⁶⁹, deve-se obedecer a dois requisitos: a impossibilidade da lei estabelecer critério tão específico que singularize “no presente e definitivamente” um sujeito a ser colhido pelo regime peculiar; e, o traço diferencial há de residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada.

Se a lei singularizasse de modo absoluto o destinatário, estaria impondo um gravame ou atribuindo um benefício a apenas uma pessoa, o que de *per si* vai de encontro ao objetivo enunciado, qual seja, a busca da igualdade jurídica entre as pessoas. Todavia, a formulação das leis em geral e abstrato não é a única forma de solução, já que pode ser obedecida em sua forma, porém contrariada na substância. Por isso o autor alerta que *“cumpre verificar se foi atendida não apenas a letra do preceito isonômico, mas também seu espírito(...)”*⁷⁰.

Então, tem-se que:

“A regra simplesmente *geral nunca poderá ofender à isonomia pelo aspecto da individualização abstrata do destinatário, vez que seu enunciado é, de si mesmo, incompatível com tal possibilidade;*

A regra abstrata também jamais poderá adversar o princípio da igualdade no que concerne ao vício de atual individualização absoluta, ou definitiva, pois a renovação da hipótese normativa acarreta sua incidência sempre sobre uma categoria de indivíduos, ainda que, à

⁶⁸ *Idem*, p. 27.

⁶⁹ *Idem*, p. 29.

⁷⁰ *Idem*, p. 30.

época de sua edição, exista apenas uma pessoa integrando-a.

(...)

A regra individual poderá ou não incompatibilizar-se com o princípio da igualdade no que atina à singularização atual absoluta do sujeito. Será convivente com ele se estiver reportada a sujeito futuro, portanto atualmente indeterminado e indeterminável. (...)

*A regra concreta, igualmente, será ou não harmonizável com a igualdade. Não o será quando sobre concreta for, no presente, individual.*⁷¹

Ainda, veda-se a discriminação de pessoas, situações ou coisas, mediante traço diferencial que não seja nelas mesmas residentes. *“Então, não pode ser deferido aos magistrados ou aos advogados ou aos médicos que habitem em determinada região do País – só por isto – um tratamento mais favorável ou mais desfavorável juridicamente. (...) Poderão, isto sim – o que é coisa bastante diversa – existir nestes vários locais, situações e circunstâncias, as quais sejam, elas mesmas, distintas entre si, gerando, então, por condições próprias suas, elementos diferenciais pertinentes.”*⁷² CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁷³ acrescenta que o tempo não é um critério diferencial, mas tão somente um fator condicionante, o que se prestigia é a sucessão de fatos ou de “estados” transcorridos ou a transcorrer. Nesse sentido, esclarece que *“as coisas é que residem no tempo. O tempo não se aloja nos fatos ou pessoas. Portanto o tempo não é uma diferença que neles assiste. Deste ponto de vista, pessoas, fatos e situações são iguais. Por isso se disse que o tempo é neutro. Se o tempo não é uma inerência, uma qualidade, um atributo próprio das coisas (pois são elas que estão no tempo e não o tempo nelas), resulta que em nada diferem pelo só fato de ocorrerem em ocasiões já ultrapassadas. Todas existiram. E se existiram do mesmo modo, sob igual feição, então, são iguais e devem receber tratamento paritário.”*⁷⁴

O segundo critério refere-se à **correlação lógica entre o fator de discrimen e a desequiparação pretendida**, sendo caracterizada por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE

⁷¹ *Idem*, p. 36.

⁷² *Idem*, p. 38.

⁷³ *Idem*, p. 39.

⁷⁴ *Idem*, p. 44.

MELLO⁷⁵ como o “*quid determinante da validade ou invalidade de uma regra perante a isonomia*”.

Esclarece que o critério está consubstanciado na investigação da existência de justificativa racional para, frente o critério discriminatório adotado, atribuir específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada.

Nessa lógica, “*é agredida a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guarda relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arrendamento do gravame imposto*”⁷⁶ de modo que “*a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita*”⁷⁷.

Enfim, o terceiro critério estabelecido por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO é a existência de **consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição**.

Não é qualquer diferença que pode resultar em discriminação legal, nem mesmo vislumbrando-se o nexo para o tratamento diferenciado. *Mister* que o vínculo demonstrado seja constitucionalmente pertinente. “*Deveras, a lei não pode atribuir efeitos valorativos, ou depreciativos, a critério especificador em desconformidade ou contradição com os valores transfundidos no sistema constitucional ou nos padrões ético-sociais acolhidos neste ordenamento*”⁷⁸. Ao contrário, necessário que retrate concretamente um bem absorvido, prestigiado, pelo sistema constitucional.

Pode-se concluir sobre a igualdade jurídica, ainda nas palavras de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁷⁹:

“A presunção genérica e absoluta é a da igualdade, porque o texto da Constituição impõe. Editada a lei, aí sim, surgem as distinções (que possam se compatibilizar com o princípio máximo) por ela formuladas em consideração à diversidade de situações.”

⁷⁵ *Idem*, p. 48.

⁷⁶ *Idem*, p. 49.

⁷⁷ *Idem ibidem*.

⁷⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Op. Cit.*, p. 54.

⁷⁹ *Idem*, p. 58.

2.3. O princípio da igualdade jurídica no Direito Tributário

Segundo ensinamento de HUGO DE BRITO MACHADO⁸⁰, “o princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica (...), apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais”.

JOSÉ AFONSO DA SILVA⁸¹ compartilha do mesmo entendimento ao estabelecer que “O princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso, a igualdade será puramente formal.”

ROQUE CARRAZZA⁸², embora siga a mesma linha, acrescenta um *plus*, relacionando o princípio da igualdade à tributação como resultado do princípio republicano. Afirma, portanto, que “o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico”. Acrescenta ainda a necessidade de impor o mesmo tratamento tributário àqueles que se encontrem na mesma situação jurídica.

Diferente não é o ensinamento de CELSO RIBEIRO BASTOS⁸³, segundo o qual, em matéria fiscal, “a igualdade diante do imposto não deve ser entendida como significando que todos os contribuintes devam ser tratados da mesma maneira. Sua inteligência correta é a seguinte: todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação devem ser tratados igualmente”.

Especificamente à matéria tributária, então, o princípio está inserto pela Constituição Federal, em seu art. 150, II, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.*, (1), p. 39.

⁸¹ SILVA, José Afonso da. *Op. Cit.*, p. 224.

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, p. 59.

⁸³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Op. Cit.* (1), p. 116.

em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Interessante demonstrar a observação de HUGO DE BRITO MACHADO⁸⁴, para quem dispõe “a regra do art. 150, item II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares, paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração. Teve inspiração puramente demagógica, posto que na verdade a distinção que favorece tais categorias profissionais é inegavelmente menos lesiva ao princípio da capacidade contributiva do que os incentivos fiscais, concedidos quase sempre em favor de pessoa consideradas ricas”. Discussão, contudo alheia a esse capítulo, com caráter apenas ilustrativo.

De fato, a doutrina, ao analisar o princípio da igualdade jurídica no direito tributário, levanta questões semelhantes às aquelas acima analisadas.

Nas palavras de LUCIANO AMARO⁸⁵, o princípio deve ser analisado sob dois aspectos: “Esse princípio implica, em primeiro lugar, que diante da lei ‘x’, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal (...). Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei (...). O segundo aspecto está voltado ao próprio legislador, “e veda que ele dê tratamento diverso para situações equivalentes. Ou seja, todos são iguais perante o legislador (= todos devem ser tratados com igualdade pelo legislador)”⁸⁶.

A dificuldade apontada pelos constitucionalistas reflete-se na opinião dos tributaristas, e está consubstanciada, conforme mencionado, nos limites em que o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias e qual o critério que pode validamente utilizar.

LUCIANO AMARO⁸⁷ acrescenta que: “além de saber qual a desigualdade que faculta, é imperioso perquirir a igualdade que obriga a discriminação”.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* (2), p. 44.

⁸⁵ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 130.

⁸⁶ *Idem*, p. 131.

⁸⁷ *Idem ibidem*.

Novamente, pode-se citar CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO em relação ao critério atribuído ao legislador para ditar norma diferenciada, cujo teor foi antes discutido.

Mesmo assim, HUGO DE BRITO MACHADO⁸⁸ entende que, “no âmbito do Direito Tributário, o princípio da isonomia jurídica tem utilidade bem menor que o princípio da capacidade contributiva. Enquanto o princípio da isonomia fica a depender de critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que o justo é o proporcional a tal capacidade. Este é, por assim dizer, o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: a capacidade contributiva”.

Destaca-se, então, duas situações jurídico-tributárias que se relacionam diretamente com o princípio da igualdade, nos termos acima dispostos: a primeira é o denominado princípio da capacidade contributiva; e, a segunda, é a denominada isenção tributária.

O princípio da capacidade contributiva é um postulado Constitucional e determina o tratamento com igualdade àqueles que apresentarem igual capacidade contributiva, e distintamente àqueles que revelem riquezas diferentes.

Em relação à isenção, caracterizada pela exceção feita por lei à regra jurídica da tributação, consubstanciada “na exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência”⁸⁹, deve-se investigar, para sua legalidade, a valorização dos fins pretendidos pela norma, sob pena de ferir o princípio da igualdade.

HUGO DE BRITO MACHADO⁹⁰, ainda, profere críticas ao desvio dessa finalidade concedendo-se isenção a grandes empresas sob o pretexto de estimular o desenvolvimento regional, ou setorial, não passando, porém, de simples privilégios.

SACHA COLMON *apud* CELSO RIBEIRO BASTOS⁹¹, apresenta outros exemplos de discriminação não atentatórias ao princípio isonômico, senão vejamos:

“a) a tributação exarcebada de certos consumos nocivos, tais como

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* (2), p. 45.

⁸⁹ *Idem*, *op. Cit.* (2), p. 186.

⁹⁰ *Idem*, *Op. Cit.* (1), p. 44.

⁹¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Op. Cit.* (1), p. 118.

bebidas, fumo e cartas de baralho;

b) o imposto territorial progressivo para penalizar a ausentismo ou latifúndio improdutivo;

c) o IPTU progressivo pelo número de lotes vagos ou pelo tempo, para evitar especulação imobiliária, à revelia do interesse comum;

d) imunidades, isenções, reduções, compensações, para partejar o desenvolvimento de regiões mais atrasadas;

e) idem para incentivar as artes, a educação, a cultura, o esforço previdenciário particular (seguridade).”

Para finalizar o estudo, como bem denota LUCIANO AMARO⁹² *“a igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado. Assim, se, diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo somente na primeira situação, não cabe à administração fiscal, com base no princípio comentado, tributar ambas as situações (...)”*.

Verificou-se, em suma, que se pretende, atualmente, alcançar a igualdade jurídica entre as pessoas. O tratamento isonômico, segundo a doutrina, está consubstanciado, primeiramente, no reconhecimento da inexistência de igualdade absoluta entre os homens, e, num segundo momento, na minimização das diferenças pela concessão de igualdade de oportunidades.

No direito tributário brasileiro, a consecução da isonomia apresenta-se pelo respeito ao princípio da capacidade contributiva, objeto de análise do próximo capítulo.

⁹² AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 132.

CAPÍTULO III - PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1. Noções gerais

O princípio da capacidade contributiva firmou-se, historicamente, pelas doutrinas econômico-financeiras, principalmente na obra de Adam Smith. Sua primeira manifestação ocorreu pela “Declaration des Droits” de 1789. Posteriormente, encontrou-se no art. 25 da Constituição Italiana e no art. 134 da Constituição de Weimar e, mais adiante, integrou as Constituições dos mais variados países, tais como Espanha, em 1945; Albânia, em 1946; Iugoslávia, em 1946; Bulgária, em 1947; Itália, em 1947; Venezuela, em 1947; Grécia, em 1951.⁹³

No Brasil, apareceu pela primeira vez na Constituição Federal de 1946, em seu artigo 202. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, porém, marco na sistematização das normas de Direito Tributário, não reproduziu o dispositivo invocado, revogando, por isso, o princípio da capacidade contributiva. A Constituição de 1967 foi omissa em relação ao princípio, como também a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, embora alguns autores entendam que estava presente implicitamente no texto legal.

A Constituição Federal de 1988, porém, resgatou o princípio, nos termos do art. 145, §1º, *in verbis*:

“Art. 145. (...)

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas

⁹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. Cit.*, p. 119.

do contribuinte.”

Oportuno colacionar a seguinte passagem, descrita na doutrina de RICARDO LOBO TORRES⁹⁴, em relação ao ingresso do princípio no ordenamento jurídico brasileiro:

“No Brasil as vicissitudes da idéia de capacidade contributiva acompanharam as do pensamento universal. Ingressou com a constituição do nosso Estado Fiscal no início do século passado, cabendo ao Visconde de Cairu captar os princípios lançados na obra de Adam Smith. Hibernou longamente ao depois, pela nossa vocação para o positivismo. Ressurgiu explicitamente na Constituição de 1946 e mereceu considerações judiciosas por parte da doutrina liberal, especialmente através da obra de Aliomar Baleeiro. Desapareceu das letras das cartas outorgadas pelo regime autoritário (1967/69) e, também, do discurso da doutrina contemporânea, que retornou ao positivismo normativista. Reapareceu, vigorosamente, no texto do art. 145, §1º, da CF 88, o que já está provocando a ressurgência da meditação sobre o tema.”

Assim, nas palavras sempre críticas de HUGO DE BRITO MACHADO⁹⁵, *“pode-se dizer que atualmente é universal a consciência do princípio da capacidade contributiva, como norma de Justiça, o que não significa dizer, todavia, seja tal princípio efetivamente praticado. Sua prática, aliás, revela-se problemática mesmo nos países em cujo ordenamento jurídico está expressamente previsto. De todo modo, como diretriz programática, como aspiração, é inegável ser o princípio da capacidade contributiva hoje dominante na consciência jurídica universal”*.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES⁹⁶ descreve que *“o princípio em questão é denominado princípio da capacidade econômica, princípio da capacidade contributiva,*

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. P. 82.

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.*(2), p. 49.

⁹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Op. Cit.*, p. 120.

princípio da tributação de acordo com a capacidade contributiva ou princípio da aptidão”.

Essa denominação revela distinção em relação ao significado de cada uma das expressões, porém, a capacidade econômica e a contributiva, por diversas vezes, são utilizadas como sinônimos pelos doutrinadores:

“A capacidade contributiva pode ser interpretada como aquela derivada de uma relação jurídica entre o Fisco e contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo, fazendo surgir a relação obrigacional (...).

Já capacidade econômica é representada pela capacidade que todos – ou quase todos – têm; é a aptidão dos indivíduos para obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. (...)

A capacidade financeira pode ser entendida como a disponibilidade para liquidação das obrigações tributárias.”⁹⁷

O princípio da capacidade contributiva advém do princípio da igualdade, embora sejam imperativos distintos. Ambos estão proclamados pela atual Constituição Federal, nos termos dos dispositivos anteriormente descritos, sendo que o primeiro princípio tem por objetivo distribuir a carga tributária na medida da capacidade econômica dos contribuintes, buscando-se um modelo de incidência que não ignore as diferenças de riqueza nas diversas situações.

Abrindo um parênteses, importante acrescentar o alerta proferido por HUGO DE BRITO MACHADO⁹⁸, segundo o qual o princípio da igualdade, por vezes, parece confundir-se com o da capacidade contributiva, embora este possa ser um critério de valorização daquele. Acredita, porém, ser “*indispensável (...) a distinção entre isonomia jurídica como igualdade formal perante a lei, e a capacidade contributiva*”⁹⁹, reportada na Constituição como preceito de capacidade econômica. Essa diferença reflete-se, por exemplo, nas regras referentes à isenção tributária, porque, em alguns casos a concessão de isenção fere

⁹⁷ CONTI, José Maurício. *Op. Cit.*, p. 24.

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* (2), p. 55.

⁹⁹ *Idem*, p. 56.

o princípio da igualdade, conforme acima demonstrado, porém, ao mesmo tempo, pode transgredir o da capacidade contributiva. A relação entre a isenção e o princípio da capacidade contributiva será analisado adiante.

Sobre a relação do princípio da igualdade e o da capacidade contributiva, salienta MISABEL DERZI¹⁰⁰ que “a juridicidade do princípio da capacidade contributiva é consequência positiva do princípio da igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades”.

Em relação ao conceito do princípio em estudo, pode-se extrair da obra de ELIZABETH CARRAZZA¹⁰¹ como sendo “a aptidão que cada cidadão tem, em tese, para contribuir, mediante impostos, para o abastecimento dos cofres públicos, sem prejuízo das próprias necessidades de subsistência, bem assim as da sua família”.

ARMANDO ZURITA LEÃO¹⁰² descreve que “a capacidade contributiva (= capacidade econômica) consiste no dever que cada cidadão tem de contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”.

Já para JOSÉ MAURÍCIO CONTI¹⁰³, “a expressão capacidade contributiva pode ser vista sob dois ângulos – estrutural e funcional -, gerando conceitos distintos. Sob o ângulo estrutural, a capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão para suportar o ônus tributário; a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. Sob o ângulo funcional, o princípio da capacidade contributiva pode ser visto como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, quem são os desiguais, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com justo tratamento a cada um deles”.

Indiscutível, porém, que o princípio *sub examine*, “traduz-se como um princípio básico de justiça na distribuição da carga tributária: o imposto deve ser exigido dos administrados de acordo com a capacidade contributiva (econômica) destes”¹⁰⁴. Desse modo, objetiva a busca da justiça fiscal.

¹⁰⁰ Apud CARRAZA, Elizabeth Nazar. *Op. Cit.*, p. 44

¹⁰¹ CARRAZA, Elizabeth Nazar. *Op. Cit.*, p. 45.

¹⁰² LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário – o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999. P. 17

¹⁰³ CONTI, José Maurício. *Op. Cit.*, p. 24.

¹⁰⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. Cit.*, p. 121.

ROQUE CARRAZZA¹⁰⁵ acrescenta ser *“justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco”*.

Sob essa ótica, LUCIANO AMARO¹⁰⁶ afirma que *“o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto”*.

ARMANDO ZURITA LEÃO¹⁰⁷, afirma ser, o princípio da capacidade contributiva, norteador da tributação, sob o ponto de vista da equidade. Sob esse aspecto, conceitua equidade, para o direito, *“como uma forma de integração das normas jurídicas, pela qual a superação das lacunas da lei que se dá pela amenização, pelo abrandamento do texto legal, de modo a amoldar a justiça à especificidade de uma situação real”*¹⁰⁸.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹⁰⁹ também relaciona o princípio em estudo ao problema da justiça tributária, considerando justo o tributo sempre que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo.

YOSHIAKI ICHIARA¹¹⁰ vai além e estabelece que o fato de aparecer como instrumento da realização de justiça fiscal, *“acabará por desembocar na realização da justiça social”*. Para o autor, *“tributar com maior ônus o detentor de maior capacidade contributiva, até no plano econômico, aparece como única forma para se buscar a melhor distribuição da renda e diminuir a desigualdade social”*¹¹¹.

Pode-se extrair do princípio da capacidade contributiva outros subprincípios, cuja análise é relevante para os apontamentos expressos adiante e, nas palavras de RICARDO LOBO TORRES¹¹², têm por finalidade *“alcançar grau maior de concretitude nas normas de imposição”*. São eles:

- a) Progressividade – significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que aumenta a base de cálculo. *“Aplica-se ao imposto de renda (art. 153, § 2º, I) e, agora, também ao IPTU, mas apenas como instrumento da extrafiscalidade,*

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, p. 65.

¹⁰⁶ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 134.

¹⁰⁷ LEÃO, Armando Zurita. *Op. Cit.*, p. 07.

¹⁰⁸ *Idem*, p. 06.

¹⁰⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. Cit.*, p. 118.

¹¹⁰ ICHIARA, Yoshiaki. *Op. Cit.*, p.59.

¹¹¹ *Idem ibidem*.

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.*, p. 83.

e não como emanção da capacidade contributiva (art. 156, 1º e art. 182, §4º, da CF).¹¹³ Importante lembrar que a extrafiscalidade caracteriza-se pela finalidade alheia à arrecadação de numerário atribuída a determinado tributo. O Estado a utiliza como meio de cumprir sua finalidade constitucional, majorando ou minorando as alíquotas de determinado imposto, tendo em vista o interesse público, desconsiderando, contudo, a capacidade contributiva das pessoas. São exemplos típicos os impostos sobre importação e exportação.

- b) Proporcionalidade – embora não explícito na Constituição, indica que o imposto incide sempre pelas mesmas alíquotas, independentemente do valor da base de cálculo;
- c) Personalização – disposto juntamente com o princípio da capacidade contributiva no §1º do art. 145 da Carta Magna, *“traduz-se na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte (...). Não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta”*¹¹⁴;
- d) Seletividade – aponta para a incidência na razão inversa da essencialidade do consumo. Verifica-se a seletividade no IPI e no ICMS, art. 153, §3º, I e 155, §2º, III.

ELIZABETH CARRAZZA¹¹⁵, ao traçar um paralelo entre os subprincípios da proporcionalidade e da progressividade, afirma que o princípio da capacidade contributiva somente é atingido através da progressividade do imposto. Tal assunto, entretanto, será objeto de estudo específico no próximo capítulo.

Analisando-se os termos constantes no dispositivo Constitucional, pode-se verificar diversos pontos a serem discutidos.

Primeiramente, em relação à abrangência do princípio da capacidade contributiva, percebe-se que apenas está jurisdicizado em relação aos impostos e não aos

¹¹³ *Idem ibidem*.

¹¹⁴ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 135.

¹¹⁵ CARRAZA, Elizabeth Nazar. *Op. Cit.*, p. 54.

tributos em geral. Embora possa ser observado em diversas espécies tributárias, somente em relação aos impostos poderá se exigir do legislador o cumprimento da Constituição nesse aspecto.

Assim, o princípio da capacidade contributiva pode ser observado tanto nos tributos não vinculados, como nos vinculados. No primeiro caso, onde não é necessária uma atuação específica do Estado, pode incidir sobre os impostos pessoais e sobre os reais.

Os impostos pessoais, tendo-se como exemplo típico o imposto de renda, é a espécie em que, em regra, incide o princípio da capacidade contributiva. Atribui-se a qualidade “pessoal” ao imposto no qual, para sua quantificação *“seja através da base de cálculo, seja da alíquota, seja de ambas, são consideradas as condições pessoais de cada contribuinte”*¹¹⁶. A pessoalidade da tributação, por levar em conta as características pessoais do contribuinte, faz com que a lei preveja *“a progressividade ou a regressividade do imposto, a partir do rendimento do contribuinte, da circunstância de ser ou não assalariado, de viver de aplicações financeiras, de ter dependentes, de ter despesas médicas ou com educação etc. (...)”*¹¹⁷.

Em relação ao imposto de renda, HUGO DE BRITO MACHADO¹¹⁸, profere a seguinte crítica, cujo conteúdo será objeto de reflexão no capítulo seguinte:

“No sistema tributário brasileiro o melhor exemplo de imposto pessoal é o de renda, não obstante tenha esse imposto, com a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, perdido inteiramente suas características de imposto pessoal. Isto demonstra, aliás, o despreparo do Congresso Nacional para vivenciar os princípios consagrados na Constituição, não obstante tenha sido elaborada por uma Assembléia Constituinte composta pelos mesmos senadores e deputados que o integram.”

Deixando por hora essa discussão de lado, a capacidade contributiva pode ser verificada também em impostos denominados reais. É o caso do IPI e do ICMS. *“Certamente*

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* (2), p. 51.

¹¹⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Op. Cit.*, p. 49.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* (2), p. 51.

que é problemática a personalização dos impostos sobre gastos. Não obstante, sempre é possível, como afirma MOSCHETTI, introduzir alguns elementos de personalização nesses impostos, isentando os produtos destinados ao atendimento das necessidades mais primárias, considerados o mínimo vital, e estabelecendo discriminações segundo o caráter mais ou menos suntuário do consumo.”¹¹⁹ Acrescente-se que a Constituição impõe ao IPI seletividade em função da essencialidade dos produtos, e faculta, no caso do ICMS, a seletividade pela essencialidade das mercadorias ou serviços. Ou seja, a Constituição, realiza, nessas duas espécies, o princípio da capacidade contributiva. Nesse escopo, Hugo de Brito Machado¹²⁰ afirma que “não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal princípio deve ser aplicado intensamente em relação a eles. As alíquotas do IPI, por exemplo, estão a merecer uma profunda reformulação, de sorte a que se cumpra mais rigorosamente o preceito constitucional que ordena seja ele seletivo em função da seletividade do produto. Também as alíquotas do ICMS devem ser mais acentuadamente seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços tributados”.

ELIZABETH CARRAZZA¹²¹ acrescenta o exemplo do IPTU, considerando que a propriedade do imóvel tributado demonstra objetivamente a existência da capacidade contributiva, mesmo frente à irrelevância das características pessoais do contribuinte.

HUGO DE BRITO MACHADO¹²² estabelece, ainda, a pertinência do princípio da capacidade contributiva em relação aos tributos vinculados, nesse caso, mais especificamente, às taxas e contribuições de melhoria. “Em relação às taxas o princípio da capacidade contributiva há de ter um tratamento específico, distinto do que há de ter no que pertine aos impostos. (...) tem-se de considerar especialmente a atividade estatal. Daí porque não se pode dimensionar a taxa em razão da capacidade contributiva de quem a deve pagar. Isto, porém, não quer dizer que não se possa de forma alguma considerar a capacidade contributiva. Aliás, a isenção das custas judiciais para as pessoas pobres é um excelente exemplo de aplicação do princípio da capacidade contributiva.” Já em relação à contribuição de melhoria, verifica-se a aplicação pela própria natureza do tributo, isto porque a base impositiva não se encontra na dimensão da atuação estatal, mas na sua consequência, ou seja,

¹¹⁹ *Idem ibidem*.

¹²⁰ *Idem*, p. 52.

¹²¹ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Op. Cit.*, p. 50.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* (2), p. 53.

na valorização imobiliária.

Verificando-se o significado das expressões contidas no dispositivo constitucional, tem-se uma segunda controvérsia, que gira em torno do termo “sempre que possível” empregado no texto do §1º do art. 145 da Constituição.

Para HUGO DE BRITO MACHADO¹²³ “a expressão ‘sempre que possível’ (...) pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio.” Acrescenta que a expressão tem por finalidade alertar que nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal, característica esta que possibilita a aplicação do referido princípio.

RICARDO LOBO TORRES¹²⁴ esclarece que “a ressalva constitucional tem dois objetivos principais: a) adequar o princípio da capacidade contributiva à natureza do imposto e à técnica de sua incidência; b) compatibilizar esse princípio de justiça com a extrafiscalidade”. Acrescenta que os subprincípios da capacidade contributiva são mensurados de forma diferente em cada imposto, dependendo das respectivas possibilidades técnicas. Assim, entende que “a expressão ‘sempre que possível’ permite que a capacidade contributiva e os seus subprincípios se ajustem às várias espécies de impostos, mas não admite que deixem de ser aplicados quando isso for possível: o IR não será regressivo, pois atua sob a orientação do subprincípio da progressividade (...)”¹²⁵. Em relação à extrafiscalidade, contempla que “sempre que possível o legislador observará o princípio da capacidade econômica; mas, em certos casos, a seu prudente critério, poderá utilizar o imposto para atingir objetivos extrafiscais relacionados com o desenvolvimento econômico, a proteção ao meio ambiente, a inibição de consumo de mercadorias nocivas à saúde etc. Todavia, não é possível o legislador buscar finalidades extrafiscais que impliquem em privilégios odiosos ou que subvertam a capacidade contributiva e os seus subprincípios”¹²⁶.

JOSÉ MAURÍCIO CONTI¹²⁷ também exaure a discussão, comungando, em

¹²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit* (1), p. 41.

¹²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.*, p. 85.

¹²⁵ *Idem*, p. 86.

¹²⁶ *Idem ibidem*.

¹²⁷ CONTI, José Maurício. *Op. Cit.*, p. 25.

suma com o pensamento de HUGO DE BRITO MACHADO, quando fez referência à abrangência do princípio da capacidade contributiva:

“A análise da extensa doutrina a respeito do assunto permite concluir ser certo que nem todos os impostos têm caráter pessoal, haja vista a existência de vários impostos em que a características do contribuinte não são previamente conhecidas, de modo que não se pode avaliar suas exatas condições econômicas (...). Porém, todos os impostos, ainda que não permitam uma aferição direta da capacidade contributiva, podem sujeitar-se ao princípio. Mesmo a imposição de tributos sem caráter pessoal, entre os quais incluem-se os que atingem a renda consumida, é dotada de mecanismos – como a seletividade, por exemplo – que tornam possível gravar mais pesadamente os indivíduos que exteriorizam uma capacidade contributiva mais elevada. Dessume-se que a colocação da expressão no Texto visa apenas e tão somente permitir exceções, como é o caso dos impostos com finalidades ordinatórias – a chamada tributação extrafiscal –, em que o objetivo principal não é a arrecadação, mas o direcionamento das atividades dos agentes econômicos.”

3.2. Destinatários do princípio da capacidade contributiva

Conforme anteriormente citado, os princípios constitucionais até então estudados, não podem ser entendidos como uma garantia do Estado, mas sim, como uma garantia do próprio contribuinte. É sob essa ótica que LUCIANO AMARO¹²⁸ afirma que *“na formulação jurídica do princípio (...) quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração da sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica”*.

¹²⁸ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 134.

Assim, além de se proporcionar igual tratamento aos contribuintes, também lhes é conferido o direito a não ser tributados além da sua capacidade econômica.

Verifica-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva pode ser classificado como uma das limitações ao poder de tributar, por isso, o destinatário primeiro da norma é o próprio legislador.

ELIZABETH CARRAZZA¹²⁹ observa que “o legislador tributário, no momento do exercício de sua competência, está adstrito aos parâmetros normativos estabelecidos pela Lei Maior”. Ainda, enfatiza afirmando que “sempre (...) que o legislador constituinte elegeu um fato como sendo fato-signo presuntivo de riqueza, outorgando competência às pessoas políticas para criarem impostos, o legislador ordinário, ao exercer sua competência impositiva, deve manter-se dentro de parâmetros de razoabilidade, a fim de que o princípio constitucional da capacidade contributiva não sofra retrações. Tal cautela se agiganta no imposto que incide sobre a renda, onde é sempre possível a demonstração da existência ou inexistência de condições individuais próprias, reveladoras de capacidade econômica”¹³⁰.

Além do legislador ordinário, HUGO DE BRITO MACHADO¹³¹ entende que o princípio se impõe ao intérprete, tendo em vista a postura axiológica do legislador constituinte.

Em relação ao contribuinte, caracteriza-se pela distribuição de acordo com a sua capacidade econômica, ou seja, pelos sinais exteriores de riqueza.

Interessante abordar, neste item, a medida da capacidade contributiva, ou seja, como a dimensionar. Ressalte-se, inicialmente que, embora possa parecer simples a dimensão conforme a renda pessoal do contribuinte, sua mensuração é um pouco mais complicada. Há outros elementos que também poderiam ser considerados, tais como o patrimônio e o consumo.

“A idéia mais generalizada parece ser a de que a capacidade contributiva deve ser medida pela renda monetária líquida, assim entendida a renda monetária deduzida

¹²⁹ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Op. Cit.*, p. 51.

¹³⁰ *Idem*, p. 52.

¹³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit* (2)., p. 63.

*da quantia considerada como o mínimo indispensável à subsistência do contribuinte e de sua família. (...) Em conclusão, a capacidade contributiva deve ser medida de diversas formas, tendo-se em vista diversos indicadores, entre os quais podem ser destacadas a renda monetária, o patrimônio e o consumo.*¹³² HUGO DE BRITO MACHADO¹³³, ainda, além de considerar o consumo um excelente índice, denota ser um autêntico rival da renda pessoal como índice de capacidade contributiva e como base de cobrança de impostos progressivos.

Outro questionamento a ser levantado refere-se à investigação da relação entre o princípio *sub examine* com as isenções. Ou seja, se estas ferem ou não o princípio da capacidade contributiva.

Para HUGO DE BRITO MACHADO¹³⁴, dependendo da situação na qual se deparar, a isenção estará ou não a ferir o princípio em estudo:

“em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional (...). Em se tratando, porém, do imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesiona o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência”.

3.3. Eficácia do princípio da capacidade contributiva

ROQUE CARRAZZA¹³⁵ assevera, em relação ao princípio da capacidade contributiva, sua ligação íntima com o princípio da igualdade, atribuindo a qualidade de *“um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal”*.

RICARDO LOBO TORRES¹³⁶ compartilha da idéia de que o princípio da

¹³² *Idem*, p. 60.

¹³³ *Idem*, p. 59.

¹³⁴ *Idem*, p. 57.

¹³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, *Op. Cit.*, p. 65.

¹³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.*, p. 86.

capacidade contributiva, “como princípio aberto e indeterminado, oferece ao legislador a orientação para o processo de concretização da justiça fiscal. Não tendo núcleo muito claro nem contorno rígido, deixa à discricionariedade do legislador o preenchimento do conteúdo valorativo”.

HUGO DE BRITO MACHADO¹³⁷ acredita que “a eficácia do princípio da capacidade contributiva, como a eficácia de qualquer princípio jurídico, depende do grau de desenvolvimento cultural do povo, que define o grau de disposição das pessoas para defenderem seus direitos. (...) No plano jurídico (...) tem-se que o princípio da capacidade contributiva pode ser apenas um princípio implícito, ou um desdobramento, ou uma forma de manifestação do princípio da isonomia jurídica. Pode-se, todavia, ter no sistema jurídico uma norma expressa que o consubstancia. Tal norma pode situar-se no plano constitucional, como acontece no Brasil, como no plano infraconstitucional. Residindo o princípio no plano Constitucional, tem-se que a sua eficácia dependerá apenas do grau de interesse que tenham a pessoas na defesa de seus direitos, e especialmente do preparo e da independência dos que corporificam o poder decisório do Estado, vale dizer, no Brasil, o Poder Judiciário, e especialmente o Supremo Tribunal Federal, a quem cabe, em última instância, fazer valer a Constituição”.

Contrapondo os preceitos constitucionais ditos programáticos aos operativos, considerando aqueles diretrizes e instruções ao legislador e estes como sendo de vigência automática no sistema jurídico, ARMANDO ZURITA LEÃO¹³⁸ afirma que o princípio da capacidade contributiva tem plena vigência em relação a todos os tributos, o que significa que não são apenas programáticos, mas operativos. “Alberto Tarsitano considera tal princípio como uma norma operativa, pois para ele o princípio da capacidade contributiva confere reconhecimento aos direitos individuais (como fonte de imposição) e sociais (como dever político).”¹³⁹

Diante do que foi exposto, pôde-se observar a relevância do princípio da capacidade contributiva para o alcance da denominada justiça distributiva. Nos termos deste princípio Constitucional, os tributos, especialmente os impostos, devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes.

¹³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* (2), p. 60.

¹³⁸ LEÃO, Armando Zurita. *Op. Cit.*, p. 49.

¹³⁹ *Idem*, p. 48.

A progressividade das alíquotas é o meio pelo qual se exterioriza o princípio estudado. Por isso, sua relação com a capacidade contributiva será analisada a seguir, para que se possa, enfim, verificar a efetiva aplicabilidade, ou não, ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, nos termos da legislação vigente.

CAPÍTULO IV – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

4.1. Regime jurídico do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

Antes de iniciar o estudo sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), ou, simplesmente, denominado imposto de renda, necessário extrair o significado de “imposto” constante no Código Tributário Nacional que traz, em seu artigo 16, o conceito dessa espécie tributária:

“Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Historicamente, conforme narra MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO¹⁴⁰, não há um período exato para o surgimento do imposto de renda. Entretanto, existe consenso com relação à História Moderna, que teve início na Grã-Bretanha. Henry Tilbelly ensina que o imposto de renda, na sua acepção clássica, surgiu em 1799 para financiar a Guerra contra a França, tornando-se, posteriormente definitivo, passando a ser denominado “*Income Tax*”.

No Brasil Colônia houve um imposto do mesmo gênero, conhecido como “décima secular” ou “directa”, que recaiu sobre todos os interesses e rendas, com alíquota de 10% (dez por cento). Em 1922 foi instituído o Imposto Geral sobre a Renda, pela lei de orçamento - Lei nº 4.625, de 31 de dezembro.

Com a promulgação da Constituição de 1934, adquiriu, o imposto em referência, o “*status*” Constitucional. Em 1937, ocasião em que se deu o surgimento do Estado Novo, sofreu pequenas alterações, e, com o fim da ditadura de Vargas, teve nova

¹⁴⁰ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **O surgimento mundial do imposto de renda – breve histórico no Brasil**. Revista Digital – Tributário.com. P. 01.

redação na Constituição de 1946.

Após inúmeras mudanças, em 1954 foi introduzido na legislação o sistema de desconto na fonte incidente sobre os rendimentos do trabalho do assalariado.

Na Constituição de 1967, com o golpe militar, o Sistema Tributário passou a ter um capítulo específico, dispondo novamente sobre o imposto de renda. Com a Emenda nº 01/69, o texto Constitucional excluiu da incidência deste imposto as ajudas de custo e diárias pagas pelos cofres públicos aos deputados, juízes, agentes públicos, etc. A nova Constituição de 1988 trouxe alterações, nas quais os militares, magistrados e parlamentares passaram a recolher aos cofres públicos o referido imposto.

Atualmente, então, deve-se analisar, primeiramente, as disposições Constitucionais pertinentes, para se extrair a legislação aplicável ao imposto em estudo.

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer as competências tributárias aos entes políticos, determinou, na Seção III (Dos Impostos da União) do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), ser o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tributo de competência União (art. 153, III).

HUGO DE BRITO MACHADO¹⁴¹ afirma justificar-se a competência desse imposto à União *“porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões”*.

A função do imposto é predominantemente fiscal, embora possa servir como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico, por isso, HUGO DE BRITO MACHADO¹⁴² entende conter função extrafiscal relevante por ser *“um instrumento fundamental de distribuição de riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares”*.

O art. 146, também da Carta Magna, por sua vez, impõe a necessidade de lei complementar para, dentre outros, *“estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores,*

¹⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit. (1)*, p. 260.

¹⁴² *Idem*, p. 261.

bases de cálculo e contribuintes”.

Sendo assim, ao CTN – Lei nº 5.172, de 25.10.1966 -, recepcionado pela Carta Maior, atribuiu-se caráter materialmente de Lei Complementar, cuja matéria disciplina em seus artigos 43 a 45.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi editada a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que alterou a legislação do imposto de renda e encontra-se em vigor até a presente data, embora tenha sofrido algumas mudanças, principalmente pela Lei nº 9.250/96, Lei nº 9.532/97 e Lei nº 9.887/99.

Especificando os elementos do imposto sobre renda e proventos da pessoa física, tem-se o fato gerador definido no art. 43 do CTN, *in verbis*:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição ou disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (grife-se)

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.” (§§ 1º e 2º acrescidos pela LC 104/2001)

Diante do exposto no CTN, HUGO DE BRITO MACHADO¹⁴³ acredita que a

¹⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit. (1)*, p. 261.

definição do fato gerador do imposto de renda pelo legislador ordinário tem sido casuística, principalmente frente às recentes inovações trazidas pela Lei Complementar nº 104/2001, tendo em vista a utilização das palavras renda e receita como sinônimos, mas que de fato não se confundem.

Analisando-se as disposições contidas no CTN acerca do imposto em referência, pode-se extrair o significado de renda como *“um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos”*¹⁴⁴. Por isso, com toda razão, HUGO DE BRITO MACHADO¹⁴⁵ demonstra que mesmo que os conceitos de renda e proventos tenham sido estabelecidos de forma abrangente pelo CTN, *“não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo”*. Ainda, *“não basta, para ser devedor desse imposto, o auferir rendas ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza (...). Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos”*¹⁴⁶.

O Autor ainda destaca que *“não existe renda presumida. A renda há de ser sempre real. Presumido, ou arbitrado, pode ser o montante da renda. A existência desta porém, há de ser real. (...) Essa determinação poderá ser feita mediante presunção, ou arbitramento, como autoriza o CTN (art. 44)”*¹⁴⁷. Tal assunto será analisado a seguir, ao se tratar da base de cálculo sobre o imposto em estudo.

No mesmo sentido, dispõe TAVARES PAES¹⁴⁸:

“A noção de renda – O artigo sob comentário enfoca a renda sob dois ângulos, ou seja, no inciso I, a entende como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e no inciso II cuida de proventos, definindo-os como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

¹⁴⁴ *Idem*, p.262.

¹⁴⁵ *Idem ibidem*.

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.*, p. 264.

¹⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit. (I)*, p. 265.

¹⁴⁸ PAES, P.R. Tavares. *Comentários ao código tributário nacional*. 6ª ed. São Paulo: Çujus, 1998. P. 126.

ROQUE CARRAZZA¹⁴⁹ também contempla a matéria, afirmando que “o imposto de renda não pode ser transformado num mero imposto sobre receitas brutas, o que ocorre quando a lei não permite abatimentos de despesas necessárias do contribuinte. Ao contrário, a lei deve – em atenção ao princípio da capacidade contributiva – garantir que a renda tributável seja obtida subtraindo-se, da renda global, os gastos necessários do contribuinte, máxime os representados por seus encargos familiares”.

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO¹⁵⁰ estabelece os critérios temporal e espacial para a atuação do legislador ordinário na incidência do Imposto sobre Renda da Pessoa Física (IRPF). Descreve o autor que “o critério espacial investiga o local escolhido pela lei para a materialização do comportamento, ação ou conduta relevante para o imposto de renda. (...) Inexistindo restrições na Carta Maior, o legislador ordinário possui liberdade para gravar rendimentos localizados no território nacional, ou ainda adotar o princípio da universalidade. Contudo sustentamos que o critério espacial da regra matriz da incidência tributária, ora em análise, coincide com o âmbito de validade da lei 9.250 de 27.12.96, e demais legislações pertinentes, sujeitando à tributação do Imposto de Renda, em função do Princípio da Universalidade – rendimentos auferidos mundialmente – respeitando a soberania dos países (...). Com relação ao critério temporal, obtém-se o conjunto de dados que possibilita o conhecimento da ocasião ou instante em que se considera concretizado o fato ou estado de fato, hipoteticamente descrito na lei. Desta feita, estamos convencidos de que o critério temporal é regra matriz da incidência tributária do imposto de renda – periodicidade – haveria de ser anual, pois todo imposto é ingresso público, relevante para a composição do orçamento, que por expressa determinação constitucional, é anual”¹⁵¹.

Em relação à base de cálculo do IRPF, estabelece o art. 44 do CTN:

“Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

¹⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, p. 85.

¹⁵⁰ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Critério temporal e espacial do IR – pessoa física.** Revista Digital - Tributário.com.

¹⁵¹ *Idem*, p. 02.

Desta forma, tem-se que “o imposto incide, em regra, sobre o rendimento bruto mensal auferido pela pessoa física. Diz-se em regra porque algumas deduções são ainda admitidas, tais como pensões alimentícias e encargos por dependentes”¹⁵².

TAVARES PAES¹⁵³ estabelece, da mesma forma, que “incide o IR, via de regra, sobre rendimento líquido do contribuinte, isto é, sobre a renda bruta depois dos abatimentos. O arbitramento mencionado no artigo é para as hipóteses normativas ou regulamentares. A regra geral é a apuração do lucro real por meio de critérios estabelecidos na lei de plano inferior”.

Têm-se então as figuras do lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, apenas utilizadas em relação às pessoas jurídicas, nos termos da elucidação de HUGO DE BRITO MACHADO¹⁵⁴:

“O lucro real, que constitui a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas em geral, pode ser entendido como acréscimo *real* do patrimônio da empresa, em determinado período.

(...)

As firmas individuais e as pessoas jurídicas cuja receita bruta seja inferior a determinado montante e que atendam, ainda, a outras exigências da lei ficam dispensadas de fazer a escrituração contábil de suas transações e o imposto de renda, nestes casos, é calculado sobre o *lucro presumido*, que é determinado pela aplicação de coeficientes legalmente definidos, sobre a receita bruta anual, conforme a natureza da atividade.

(...)

Não sendo conhecida a receita bruta, a autoridade poderá arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento dos empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte

¹⁵² MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* (2), p. 269.

¹⁵³ PAES, P.R. Tavares. *Op. Cit.*, p. 130.

¹⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* (1), p. 267.

nos períodos anteriores.”

Já a alíquota do referido imposto, foi definida pelo legislador ordinário. HUGO DE BRITO MACHADO¹⁵⁵ informa que anteriormente à edição da Lei nº 7.713/88, a alíquota para as pessoas físicas era progressiva, variando de 3% (três por cento) até 55% (cinquenta e cinco por cento) do valor da renda líquida. Com a promulgação daquela lei, alterada pela Lei nº 9.250, de 26.12.95, as alíquotas foram substituídas por apenas duas: 15% (quinze por cento) e 25% (vinte e cinco por cento).

Atualmente, por alteração introduzida pela Lei nº 9.887, de 07 de dezembro de 1999, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) foi acrescido o percentual de 10% (dez por cento), incidem agora, no IRPF as alíquotas de 15% (quinze por cento) e 27,5% (vinte e sete e meio por cento), sendo que a Medida Provisória nº 22, de 08 de janeiro de 2002 apresenta a denominada “tabela progressiva”:

Tabela progressiva mensal		
Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir (R\$)
Até 1.058,00	-	-
De 1.058,01 até 2.115,00	15	158,7
Acima de 2.115,00	27,5	423,08
Tabela progressiva anual		
Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir (R\$)
Até 12.696,00	-	-
De 12.696,01 até 25.380,00	15	1.904,40
Acima de 25.380,00	27,5	5.076,90

Antecipando a matéria que será discutida adiante, acrescenta-se, novamente, o entendimento de HUGO DE BRITO MACHADO¹⁵⁶:

“Na verdade, tais alterações retiraram do imposto o seu caráter pessoal, contrariando o disposto no art. 145, §1º da Constituição Federal, além de sua progressividade, contrariando também o art. 153, §2º, inciso I, da Carta de 1988. O legislador ordinário demonstrou, com a referida

¹⁵⁵ *Idem*, p. 266.

lei, desconhecimento ou pouco apreço pela obra do Constituinte de 1988 (...).”

Em relação ao contribuinte, dispõe o art. 45 do CTN:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

O lançamento do imposto de renda se dá por homologação, presumindo-se verdadeiras as informações prestadas pelo contribuinte. Esclareça-se que, no lançamento por homologação, *“quase todo trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados”*¹⁵⁷.

Ressalte-se ainda, o disposto no artigo 153, §2º, I, da CF:

“Art. 153. (...)

§2º. O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade, e da progressividade, na forma da lei;

“Em decorrência desses critérios e princípios, o imposto sobre a renda não comporta tributação em operações isoladas que possam ser praticadas pelo contribuinte. Dito de outro modo, não pode levar em conta senão a totalidade dos resultados de suas atividades, quer se traduzam em aplicações financeiras, quer decorram de outros

¹⁵⁶ *Idem ibidem.*

¹⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 420.

desempenhos, operacionais ou não, que o contribuinte venha a realizar.”¹⁵⁸

Apresentada a evolução histórica, a legislação, o conceito e os elementos do IRPF, analisar-se-á a relação entre o princípio da progressividade com o da capacidade contributiva, ambos aplicáveis a esta espécie tributária, para se verificar, finalmente, a eficácia ou não do princípio da progressividade em relação à legislação atual deste imposto.

4.2. Progressividade e capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, já analisado no Capítulo anterior, está expresso no art. 145, § 1º, da Constituição, o qual dispõe que os tributos “*serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”. Nesses termos, tem-se que a capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva, sendo considerado justo o tributo sempre que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo.

Nesse sentido, dispôs PINTO FERREIRA¹⁵⁹:

“Os impostos terão, sempre que possível, um caráter pessoal e uma gradualidade conforme a capacidade econômica do contribuinte (...). Esta regra tem por fundamento a *justiça distributiva*, dando a alguém o que lhe é devido segundo uma igualdade. Com a justiça distributiva a comunidade concede aos seus membros melhor participação no bem comum, conforme uma igualdade proporcional.”

Em regra este princípio apenas é aplicado aos impostos de caráter pessoal. Entretanto, conforme demonstrado, principalmente pelas idéias de HUGO DE BRITO MACHADO, o princípio da capacidade contributiva pode ser observado também nos impostos ditos reais e nos tributos vinculados. Acrescente-se o seguinte entendimento do autor:

¹⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, p.83.

¹⁵⁹ FERREIRA, Pinto. *Comentários à constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 283.

“Na verdade existem certos produtos, mercadorias e serviços, cujo consumo constitui verdadeira demonstração de capacidade contributiva. Automóveis de luxo, sofisticados aparelhos eletrodomésticos, iates, jóias (...) evidenciam por seu uso, ou consumo, elevada capacidade contributiva. (...). É certo que eventualmente uma pessoa não dotada de capacidade contributiva muito elevada pode utilizar, ou consumir, um daqueles bens, ou serviços (...). Tal ocorrência, porém, se bem que possível, constitui exceção que de modo nenhum compromete a regra geral, segundo a qual o uso ou consumo de certos bens, ou serviços, presta-se como excelente índice da capacidade contributiva. Aliás, o consumo tem sido apontado como ‘um genuíno rival da renda pessoal como índice de capacidade contributiva e como base para o lançamento de impostos progressivos’ ¹⁶⁰.(grife-se)

Da mesma forma, leciona MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO¹⁶¹:

“Em um país, que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis (...) constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal.”

Para que se possa concretizar tal princípio, a doutrina extrai outros subprincípios, dentre os quais o da progressividade.

“O subprincípio da progressividade significa que o imposto deve ser cobrado

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* (2), p. 51.

¹⁶¹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Op. cit.* (1), p.05.

por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo."¹⁶²

Segundo ELIZABETH CARRAZZA¹⁶³, *"A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é a única forma possível de se afastarem as injustiças tributárias, vedadas pela Constituição Federal. Sem tributação progressiva não se atinge a igualdade tributária. A tributação meramente proporcional é insuficiente para que se atenda à isonomia. Sem progressividade não há proporcionalidade"*.

Ainda, nas palavras de ELIZABETH CARRAZZA¹⁶⁴, pode-se fazer um paralelo entre os princípios da igualdade tributária, capacidade contributiva e progressividade:

"Não existe igualdade tributária sem que se respeite a capacidade econômica do contribuinte. (...) Aliás, como quer ROQUE CARRAZZA: 'é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza.' Esta proporcionalidade a que se refere o autor, porém, deve ser entendida como sujeição a uma alíquota maior. Assim, só atende ao princípio em análise, se atingida através da igualdade tributária." (grife-se)

Verifica-se, então, que, no entendimento doutrinário, para que o princípio da capacidade contributiva seja efetivo, mister a fixação de alíquotas diferenciadas, aumentado-as na proporção da base de cálculo de determinado tributo. *"Afasta-se, assim, a possibilidade de tributação meramente proporcional, uma vez que a desigualdade patrimonial existente entre os contribuintes conduz, necessariamente, a alíquotas diferenciadas de acordo com a variação da base de cálculo do tributo. Por outro lado, não há falar em proporcionalidade quando se cobre uma alíquota única de todos os contribuintes, uma vez que, nesta hipótese, o mais pobre acabará por pagar mais tributo que o mais rico, apesar de em termos absolutamente numéricos tal não ocorrer."*¹⁶⁵

¹⁶² TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 83.

¹⁶³ CARRAZZA, Elizabeth Nazzari. *Op. cit.*, p. 106.

¹⁶⁴ *Idem*, p. 55.

¹⁶⁵ *Idem*, p. 56.

ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁶⁶, ao tratar da matéria *sub examine*, estabelece:

“O legislador ordinário está juridicamente obrigado, com relação a uma determinada hipótese de incidência do tributo, a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte. Noutras palavras, o legislador ordinário está proibido de graduar a alíquota ou ritmar sua progressividade no sentido inverso da grandeza presumível da renda ou capital do respectivo contribuinte.”

Finalizando, novamente, através dos ensinamentos de ELIZABETH CARRAZZA¹⁶⁷, *“admite-se, também, a possibilidade de regressividade das alíquotas, de sorte a permitir uma justa distribuição tributária. São, portanto, perfeitamente legítimas, as duas situações: a progressividade e a regressividade das alíquotas tributárias, a fim de que haja uma equitativa distribuição dos encargos tributários. Pagará mais imposto aquele que possui maior capacidade contributiva; pagará menos imposto aquele que a possui em menor grau; e não pagará nenhum imposto aquele que não a possui”*.

4.3. Progressividade na atual ordem jurídica brasileira

ELIZABETH CARRAZA¹⁶⁸, de maneira apropriada, esclarece que a igualdade tributária está garantida, *“nos impostos; através do respeito à capacidade contributiva (...)”*.

Viu-se que a capacidade contributiva, no caso dos impostos, apenas pode ser plenamente alcançada por intermédio da fixação de alíquotas diferenciadas em razão da base de cálculo do tributo, o que se denomina progressividade. Apenas desta forma, conforme

¹⁶⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2a. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. P. 456.

¹⁶⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Op. cit.*, p. 57.

¹⁶⁸ *Idem*, p. 64.

ensinam os doutrinadores, pode-se alcançar com efetividade a tão pretendida justiça distributiva e, por conseqüência, a igualdade garantida constitucionalmente aos contribuintes.

*“O princípio da progressividade (...) também é uma decorrência do princípio da isonomia. Está, porém, relacionado com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Esse princípio determina a existência de diversas alíquotas para o Imposto Sobre a Renda, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Assim o valor a ser pago a título de Imposto de Renda oscilará não somente com a variação da base de cálculo, mas também com a variação da alíquota; neste caso, a correlação se faz com o critério quantitativo da Regra Matriz da Incidência Tributária, ou seja, quanto maior a renda do contribuinte, maior será a base de cálculo do tributo e, igualmente, maior será a alíquota sobre ela incidente.”*¹⁶⁹

Em se tratando de imposto de caráter pessoal, o legislador ordinário, especialmente em relação ao IRPF, objeto de análise deste Capítulo, submete-se, sob pena de afronta à Constituição, aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Nesse sentido, estabelece ROQUE CARRAZZA¹⁷⁰, referindo-se ao inciso I do § 2º do art. 153 da CF:

“Este inciso encerra uma norma cogente, isto é, de observância obrigatória. A lei poderá regular o modo pelo qual se dará a progressividade no IR. Mas não poderá anular esta exigência Constitucional.”

Analisando-se, especificamente, o IRPF, pode-se observar que suas alíquotas subdividem-se em dois percentuais, dependendo do valor da base de cálculo: 15% e 27,5%.

Questiona-se, porém, se com a fixação de apenas duas alíquotas, exceto nos casos de isenção, poder-se-ia alcançar a desejada progressividade e, por conseqüência, a exação proporcional à capacidade econômica dos contribuintes.

¹⁶⁹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Op. Cit. (1)*, p. 03.

¹⁷⁰ CARRAZZA, Roque. *Op. Cit.*, p. 84.

De fato, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física é um tributo que levanta as mais variadas controvérsias entre os doutrinadores. Primeiramente porque se tornou um imposto que, embora deva incidir sobre a renda e proventos, passou a ser arrecadado com eficiência apenas em relação aos rendimentos. Assim, diz-se, do IRPF, ser o imposto dos assalariados, sendo sua retenção pela fonte pagadora a garantia do efetivo recolhimento aos cofres públicos, frente às dificuldades encontradas pela autoridade fiscalizadora para a verificação de existência de sonegação desse tributo nos demais casos.

Nesse sentido, MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO¹⁷¹ profere a seguinte crítica:

“Ainda hoje, em pleno século XXI, pelo menos no Brasil, partindo de uma análise pragmática desse imposto, pode-se dizer sem a possibilidade de erro que nunca existiu ‘principalmente na tributação das pessoas físicas’ verdadeiro Imposto de Renda, e sim, Imposto sobre os rendimentos.”

Retornando-se à problemática da progressividade, tem-se que as alíquotas, da forma pela qual foram estabelecidas pelo legislador ordinário, estão longe de cumprir sua função de arrecadar conforme a capacidade contributiva do contribuinte, princípio de observação obrigatória por imposição Constitucional.

ROQUE CARRAZZA¹⁷² entende que a legislação do imposto de renda em relação à pessoa física, nos parâmetros atuais, *“já é uma tentativa de imprimir-se ao imposto caráter pessoal, graduando-o segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Mas o sistema poderia ser aperfeiçoado, aumentando-se o número de alíquotas”*.

Crítica, o autor, a norma vigente, dispondo que:

“feriu, a nosso ver, o princípio da capacidade contributiva a Lei n. 7.713/88, que previu apenas duas alíquotas para o imposto de renda (pessoa física) (...). Outros países adotam um sistema mais completo de alíquotas (v.g., de 5% a 55%, passando por vários percentuais

¹⁷¹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Op. cit.* (1), p. 4.

intermediários), graduam melhor o imposto sobre a renda, às condições pessoais do contribuinte.

Como se isto não bastasse, a lei em questão, a pretexto de facilitar o cumprimento de deveres instrumentais tributários (p. ex., o dever de fazer declaração anual de rendimentos), desconsiderou as condições pessoais do contribuinte, já que eliminou praticamente todos os abatimentos e deduções (...) que, segundo a legislação anterior eram possíveis. Eliminando, ou quando menos, reduzindo sensivelmente os abatimentos e deduções de *despesas necessárias*, equiparou, de fato, a *renda líquida* à *renda bruta*, impedindo, assim, a individualização da renda e transformando o tributo num imposto *impessoal*. Inconstitucionalidades flagrantes, por burla manifesta ao art. 145, § 1º, da CF.¹⁷³

Posição mais radical apresenta HUGO DE BRITO MACHADO¹⁷⁴, demonstrando, segundo o seu entendimento, o motivo pelo qual não se alteram as alíquotas do imposto de renda com observância à progressividade:

“Nosso imposto de renda das pessoas físicas, cobrado mediante aplicação das tabelas vigentes, contraria o art. 43 do Código Tributário Nacional, e se revela extremamente injusto. Quem ganha R\$ 1.000,00 por mês paga R\$ 15,00 de imposto de renda. E o que recebe acima de R\$ 1.800,00 paga, a partir daí, 27,5% (vinte e sete e meio por cento), como se estivesse a receber ganhos superiores às suas despesas necessárias. Quem recebe um salário de R\$ 3.000,00 paga nada menos de R\$ 343,50 de imposto de renda.

Mais grave, porém, é a constatação de que quinze reais de cada um dos contribuintes que ganham mil reais por mês geram uma receita tão expressiva, da qual o Tesouro Público não pode prescindir. Receita que não seria compensada com um aumento da alíquota para os que

¹⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, p. 85.

¹⁷³ *Idem, ibidem*.

¹⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *As tabelas do imposto de renda*. Revista Digital - Tributário.com, p. 01.

ganham salários mais elevados. Isso significa que a imensa maioria dos contribuintes do imposto de renda como trabalhadores ganha salários em torno de mil reais, e bem poucos tem salários mais expressivos. Quem sustenta a receita é a grande massa de assalariados que não tem condições sequer de pagar o colégio de seus filhos, mas é obrigada a pagar imposto de renda.” (grife-se)

Então, conforme analisado, embora se tenha como imposição a aplicação dos princípios da igualdade, capacidade contributiva, esta por intermédio da progressividade, em relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, pode-se concluir que o legislador ordinário ainda não conseguiu editar lei que efetivamente atribuisse à exação a arrecadação nos termos da capacidade econômica dos contribuintes. Mesmo assim, é a lei vigente e, enquanto em vigor, deve ser obedecida.

4.4. Conclusão

Conforme demonstrado, o princípio da igualdade chegou na sua maturidade assumindo a inexistência da igualdade absoluta entre os homens, buscando a minimização das diferenças pela igualdade de oportunidades, agora denominada igualdade jurídica. Não se admite, portanto, o emprego desse preceito como instrumento de discriminação, sendo imperativa sua observância não apenas pelo aplicador do direito, como também pelo legislador ordinário.

No direito tributário, a igualdade jurídica apresenta-se como garantia de tratamento uniforme àqueles que se encontram em condições iguais. Entendem, os doutrinadores, neste caso, que a isonomia manifesta-se através da obediência ao princípio da capacidade contributiva.

A CF impôs, em relação aos impostos, a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo esta o núcleo extraído do princípio da capacidade contributiva.

Como um dos mecanismos para obtenção da justiça fiscal ou também denominada justiça distributiva, o princípio da capacidade contributiva deve ser observado tanto pelo legislador ordinário, quanto pelo intérprete da lei, e sua eficácia depende do grau de desenvolvimento cultural do povo.

A progressividade das alíquotas, então, é o meio pelo qual se exterioriza o princípio da capacidade contributiva, e consiste na fixação de alíquotas diferenciadas, cujos percentuais aumentam na proporção da base de cálculo de determinado tributo.

Foi verificado que, em relação aos impostos pessoais, gênero no qual se enquadra o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, deve, o legislador ordinário, submeter-se aos ditames da isonomia e da capacidade contributiva, estendendo-se à aplicação efetiva da progressividade das alíquotas, sob pena de afronta à Constituição. Mesmo assim, a legislação em vigor estabeleceu apenas duas alíquotas: 15% (quinze por cento) e 25% (vinte e cinco por cento), esta última aumentada em 10% (dez por cento), estando em vigor a exação de 27,5% (vinte e sete e meio por cento), cuja tabela dita “progressiva” foi colacionada ao presente estudo, também sendo apontadas as legislações que regulam a matéria.

Por esse motivo, chegou-se à conclusão da inconstitucionalidade da legislação que instituiu o Imposto sobre a Renda, especificamente em relação à insuficiência de alíquotas para que a exação seja, de fato, proporcional à capacidade econômica do contribuinte. Acrescente-se que, ao reduzir consideravelmente a possibilidade de deduções das despesas básicas, o legislador desconsiderou as condições pessoais do contribuinte, outra característica decorrente do princípio da capacidade contributiva. Ressalte-se que tal entendimento também é comungado por Roque Carrazza e Hugo de Brito Machado.

Reflita-se, entretanto, qual a utilidade prática em se verificar a inconstitucionalidade das leis que tratam do assunto, se o mesmo entendimento já foi firmado por juristas especializados em Direito Tributário, cujas obras são nacionalmente difundidas.

De fato, a aplicação da real progressividade acaba dependendo da edição de nova lei pelo Poder Legislativo. Ocorre que, o Congresso Nacional não está preparado para visualizar a problemática, nem ao menos para combatê-la. E as alterações legais de tal natureza, não raramente, resultam de acordos de interesses dos Partidos Políticos. Percebe-se que o legislador tem a ilusão de que os princípios Constitucionais, como também os direitos

fundamentais, podem ser desconsiderados sob o argumento da consecução do fim do Estado que se propõe a alcançar o bem-estar social.

Como se pode denotar, alterar a tabela progressiva do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física importa, necessariamente, em perda de receita por parte da União, que não possuiu qualquer interesse em abdicar de tal verba. Ao contrário, o que se vê, é a tributação cada vez mais forte, tendo-se notícias, difundidas pelos meios de comunicação de massa, de que nunca se arrecadou tanto em tributos como atualmente. O Estado, embora travestido de “social-democrata”, não passa de um ente concentrador de renda e seguidor da política neo-liberal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), de competência da União, a exemplo das demais espécies tributárias, deve obediência aos princípios proclamados pela Constituição Federal (CF). Em relação a este tributo são aplicados, especialmente, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Para a Ciência do Direito, os princípios Constitucionais podem ser entendidos como máximas essenciais, enunciados lógicos que externam ideologias e aspirações fundamentais da ordem jurídica. A moderna constitucionalística distingue regras e princípios como espécies de normas, o que é de fundamental relevância, pois decorre a noção de que possuem cogência, isto é, força normativa. Desse modo, não se admite mais aquela velha noção de que configurariam simples instrumentos de interpretação e integração.

Uma das funções mais importantes atribuídas aos princípios Constitucionais é a de conferir caráter de sistema à Constituição, sendo que o seu descumprimento constitui-se na mais grave das violações às normas por atingir todo o sistema, o que é a mais grave das inconstitucionalidades.

No âmbito do direito tributário, a Constituição Federal apresenta os seguintes princípios:

Princípio da legalidade tributária - previsto genericamente no art. 5º, II, está consubstanciado na vedação de se exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Além de instituir o tributo, a lei cumpre informar seus elementos essenciais: fato gerador, base de cálculo, alíquota e contribuintes.

Princípio da isonomia tributária - impõe o mesmo tratamento àqueles que se encontrem em semelhante situação.

Princípio da irretroatividade da lei tributária - visando à proteção do cidadão, o art. 150, III, “a” veda aos entes tributantes cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os tiver instituído.

Princípio da anterioridade - demonstra manifestação, no âmbito tributário, do princípio da

segurança jurídica. Está contido no art. 150, III, “b”, o qual dispõe que a lei tributária que vise criar ou majorar tributo deve ser publicada no exercício financeiro anterior àquele que pretende cobrar a obrigação.

Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco - também denominado princípio da proporcionalidade razoável, está expresso no art. 150, IV, e consiste na proibição da absorção, pelo tributo, do valor da situação ou do bem tributado, em sua totalidade ou em parcela que exceda à medida fixada legalmente.

Princípio da capacidade contributiva - por determinação do art. 145, §1º, os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Princípio da restrição da base de cálculo das taxas - dispõe, o art. 145, § 2º, que as taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos, isso porque aquelas devem corresponder à remuneração de uma atividade direta e imediatamente prestada ou colocada à disposição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Princípio da liberdade ou da ilimitabilidade de tráfego de pessoas e bens - consoante o art. 150, V, a entidade tributante não pode estabelecer restrições ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio. Busca-se, assim, resguardar a liberdade de locomoção.

Princípio da uniformidade da tributação - previsto no art. 150, I, cujo objetivo é resguardar o princípio federativo, veda à União a instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional, ou que implique distinção de preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou a Município, admitida concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio de desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Princípio da vedação da tributação da renda das obrigações da dívida pública e dos agentes públicos - pelo disposto no art. 150, II, o princípio consiste na vedação à União em tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores ao que fixou para suas próprias obrigações e seus agentes.

Princípio da vedação de concessão de isenção de tributo alheio - conforme determinação do art. 151, III, é vedada a chamada isenção heterônoma, o que significa que a isenção apenas pode ser concedida pelo ente tributante competente para a instituição do tributo.

Princípio da isonomia de bens ou serviços em razão da procedência ou destino - é o conteúdo do princípio previsto no art. 152 da Constituição.

Especificamente em relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), conforme anteriormente enfatizado, tem-se a imposição Constitucional da aplicação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

A igualdade é um dos valores fundamentais que inspiram as filosofias e ideologias políticas de todos os tempos. Sua evolução demonstra que foi entendida sob diversas concepções. A concepção mais tradicional de igualdade deriva de Aristóteles, relacionando-a diretamente com a justiça. Outro significado é o que proclama a “igualdade entre todos”, que pode ser resumida na expressão “todos os homens são ou nascem iguais”. Posteriormente, foi universalmente acolhida, constando no corpo de diversas Constituições dos mais variados países, consubstanciada no fundamento de que “todos são iguais perante a lei”, ou ainda, de que “lei é igual para todos”. Entretanto, este preceito corresponde à aplicação das normas gerais aos casos concretos, mesmo que delas resulte uma discriminação. O conceito desse princípio chegou a sua maturidade assumindo a inexistência da igualdade absoluta entre os homens, buscando a minimização das diferenças pela igualdade de oportunidades, agora denominada igualdade jurídica. Não se admite, portanto, o emprego desse preceito como instrumento de discriminação, sendo imperativa sua observância não apenas pelo aplicador do direito, como também pelo legislador ordinário.

Foram sistematizados, pela doutrina, critérios para identificação do desrespeito à isonomia, tendo em vista a preocupação dos limites impostos para o legislador e ao intérprete para a sua consecução, são eles: análise do elemento tomado como fator de desigualdade; correlação lógica abstrata entre este fator e a desigualdade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; e, consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema Constitucional.

No direito tributário, a igualdade jurídica apresenta-se como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, àqueles que se encontram em condições iguais, sendo expresso no inciso I do art. 150 da Constituição Federal (CF).

A dificuldade apontada pelos Constitucionalistas reflete-se na opinião dos tributaristas, compreendida no limite destinado ao legislador para estabelecer hipóteses discriminatórias e quais os critérios que podem ser validamente utilizados, sendo a solução à

mesma apresentada anteriormente.

Ressalte-se que a igualdade é uma garantia do contribuinte, e não do Estado, ao qual é defeso, diante de duas situações, tributar ambas porque a lei exige exação em apenas uma delas.

Entendem também os doutrinadores que a isonomia manifesta-se através da obediência ao princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva, como norma de Justiça, é de observação obrigatória na instituição dos impostos pessoais pelo legislador ordinário, consistindo na graduação do tributo segundo a capacidade econômica do contribuinte. Embora a Carta Maior estabeleça sua imposição em relação aos impostos pessoais, o princípio da capacidade contributiva também pode ser observado nas outras espécies tributárias, nos impostos reais pela essencialidade dos produtos, da mercadoria ou serviço, e nos tributos vinculados, às taxas pelo exemplo da isenção das custas judiciais aos menos favorecidos, à contribuição de melhoria pela própria natureza do tributo, que considera a valorização imobiliária.

Como um dos mecanismos para obtenção da justiça fiscal ou também denominada justiça distributiva, o princípio da capacidade contributiva deve ser observado tanto pelo legislador ordinário, quanto pelo intérprete da lei, e sua eficácia depende do grau de desenvolvimento cultural do povo. Sua vigência é plena, pois não se configuram como normas programática, mas operativas.

A progressividade das alíquotas é o meio pelo qual se exterioriza o princípio da capacidade contributiva, e consiste na fixação de alíquotas diferenciadas, cujos percentuais aumentam na proporção da base de cálculo de determinado tributo.

Ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, por sua natureza, impõe-se conforme demonstrado, a aplicação dos princípios da isonomia, capacidade contributiva, estendendo-se à aplicação efetiva da progressividade das alíquotas, sob pena de afronta à Constituição.

O fato gerador dessa espécie tributária consiste na aquisição ou disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ou de proventos, entendidos como os demais acréscimos patrimoniais.

Em relação à base de cálculo, consiste no montante da renda ou dos proventos tributáveis.

Para que o princípio da capacidade contributiva seja efetivo, mister a fixação de alíquotas diferenciadas, aumentando-as na proporção da base de cálculo do tributo, o que se denomina progressividade. Mesmo assim, a legislação em vigor estabeleceu apenas duas alíquotas: 15% (quinze por cento) e 27,5% (vinte e sete e meio por cento), esta, que anteriormente era equivalente a 25% (vinte e cinco por cento), foi aumentada no percentual de 10% (dez por cento) pela Lei nº 9.877/99. Observa-se a tabela dita “progressiva” colacionada ao presente estudo.

Entretanto, duas alíquotas não são suficientes para se graduar o imposto conforme a capacidade econômica do contribuinte, ao contrário, as tabelas vigentes revelam-se extremamente injustas. Demonstra-se, portanto, a inconstitucionalidade da legislação que instituiu o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), justamente pela insuficiência de alíquotas para que a exação adquira a progressividade.

A situação é agravada pela redução das possibilidades de deduções das despesas básicas, desconsiderando, o legislador, outro requisito fundamental, qual seja, as condições pessoais do contribuinte.

Então, a aplicação da real progressividade acaba dependendo da edição de nova lei pelo Poder Legislativo, que não está preparado para visualizar a problemática, nem ao menos para combatê-la. O legislador tem a ilusão de que os princípios Constitucionais, como também os direitos fundamentais, podem ser desconsiderados sob o argumento da consecução do fim do Estado que se propõe a alcançar o bem-estar social. Ademais, a alteração da tabela progressiva do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física importa, necessariamente, em perda de receita por parte da União. Porém, a tendência atual centra-se na tributação cada vez mais forte, verificando-se que nunca se arrecadou tanto em tributos como atualmente.

Assim, pode-se finalizar com a seguinte conclusão disposta no último Capítulo da presente dissertação: O Estado, embora travestido de “social-democrata”, não passa de um ente concentrador de renda e seguidor da política neo-liberal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ASSUNÇÃO, Lutero Xavier **Princípios de direito na jurisprudência tributária**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed.ver. e compl. à luz da constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro:Forense, 1997.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1988.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1992.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13ª. São Paulo: Saraiva, 2000
- COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1988.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. 2ª ed. Vol VII. Arts. 145 a 169. Rio de Janeiro: Editora Forense Universitária, 1993.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 2ª ed. vol. III Rio de Janeiro: Forense, 1967.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada**. 1ª ed., 2ª tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 1995.

ICHIARA, Yoshiaki. **Direito tributário: atualizado de acordo com as Emendas Constitucionais ns. 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96 e 12, de 15-8-96**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

----- **Princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

NOVELLI, Flávio Bauer. **Anualidade e anterioridade na constituição de 1988**. RDT 51. Ed. RDT. Ano 14, jan-mar 1990.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.